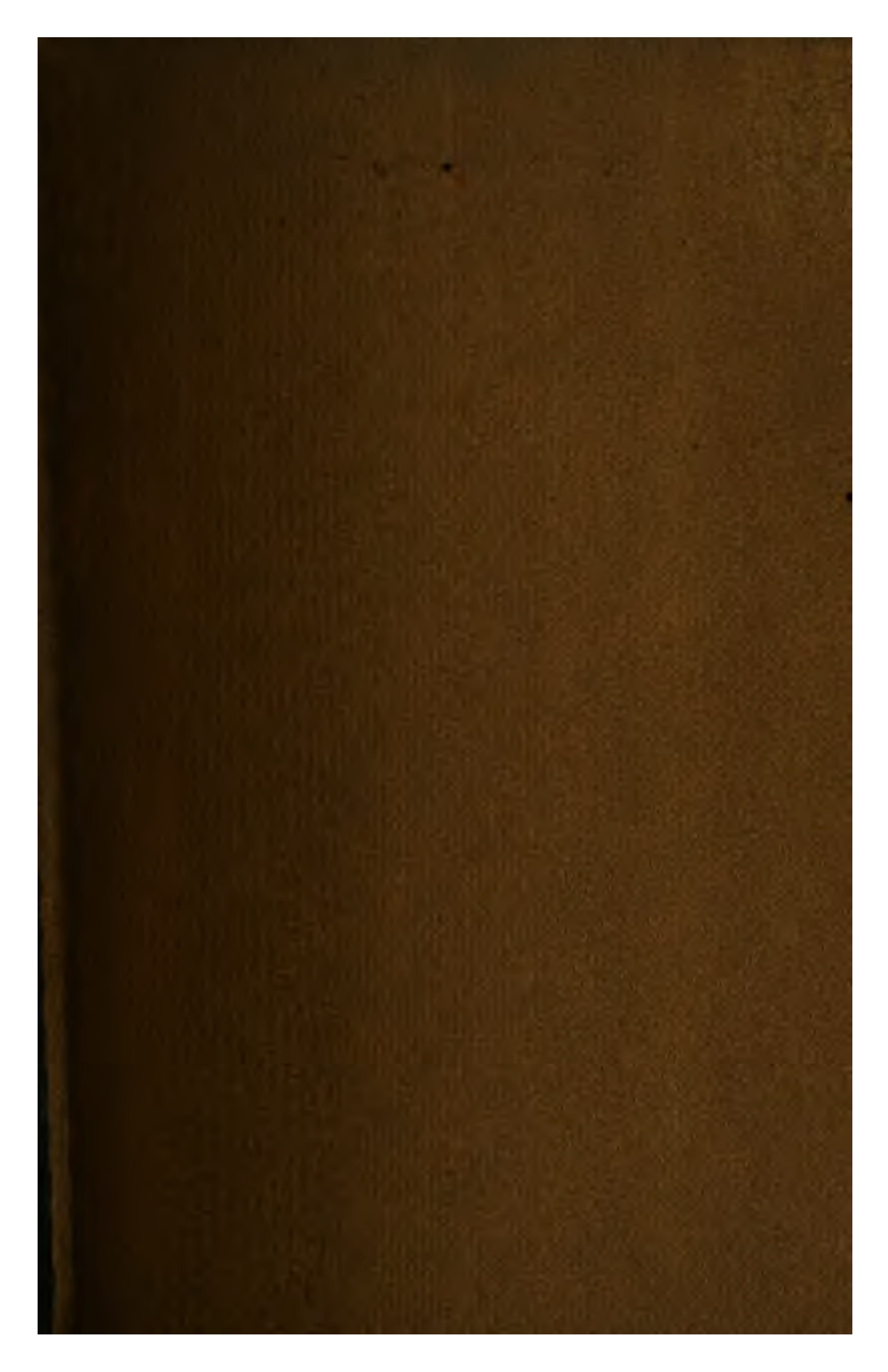




LEHRBUCH

der

FINANZWISSENSCHAFT

von

Dr. Max von Heckel,
ö. o. Professor an der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster.

Erster Band.



LEIPZIG,
VERLAG VON C. L. HIRSCHFELD.
1907.

Vorwort.

Das Lehrbuch der Finanzwissenschaft, dessen 1. Band ich hiermit der Öffentlichkeit und dem Urteil meiner Fachgenossen übergebe, macht den Versuch, die Früchte meiner eingehenden Studien über finanz- und steuerpolitische Fragen in systematischer Zusammenfassung darzubieten. Es soll drei Bände umfassen.

Wenn auf diese Weise die Zahl der „Lehr- und Handbücher" auf diesem Gebiet um ein neues vermehrt wird, so ist es wohl an diesem Ort die Pflicht seines Urhebers, seine Stellung zu den älteren Geschwistern klarzulegen. Für mich kamen dabei zunächst zwei Gesichtspunkte in betracht: die Erscheinungszeit der Vorgänger und die Ausdehnung meiner eigenen Darstellung. Wenn ich von den kleineren Grundrissen von Conrad und Eheberg absehe, die vor allem der akademischen Lehrtätigkeit als Unterlage dienen sollen, so liegen die umfassenderen deutschen Bearbeitungen der Finanzwissenschaft beinahe ein halbes Menschenalter und länger zurück. Dies gilt von Stein (1885—86), Umpfenbach (1887), Cohn (1889), Vocke-Schäffle-Heckel (1894—98)[1]) und auch von Schönbergs Handbuch (1898). Von Wagners Monumentalwerk ist der letzte, 2. systematische Band zuletzt 1890 erschienen, und Gerlach hat mit großer Pietät 1901 doch wohl wesentlich die Gedankenwelt Roschers, die in den entscheidenden Grundlinien bereits 1886 fixiert war, mit einem neuen Gewande ausgestattet. Es erschien mir daher der gegenwärtige Zeitpunkt als geeignet, einmal die Fülle der neueren und neuesten Errungenschaften und Tatsachen der Finanz- und Steuerpolitik in zusammenfassender Darstellung wiederzugeben und daraus ein Lehrgebäude der Finanztheorie zu errichten. Auf der andern Seite beabsichtige ich dem Umfange nach eine Darbietung zu geben, die, auf rund 100 Druckbogen veranschlagt, sich zwischen die Werke von Stein,

1) Dagegen ist v. Kaufmann, Die Kommunalfinanzen 1906 erschienen.

Wagner und die Sammelwerke einer- und die andern Lehrbücher von Roscher-Gerlach, Umpfenbach und Cohn andererseits einschiebt und so auch schon äußerlich betrachtet zwischen beiden die Mittellinie einhält.

Aber auch noch in einer zweiten Richtung hoffe ich die Daseinsberechtigung meiner Arbeit erweisen zu können. Es betrifft dies die Methode. Ich erhebe zwar hierin keinen Anspruch auf Originalität; denn vor mir haben sie schon berufenere Schriftsteller angewandt, glaube aber doch in ihrer systematischen Gliederung zu einem einheitlichen Ganzen den alten Wein in neue Schläuche gegossen zu haben.

Alle finanzwirtschaftlichen Erscheinungen können in einer zweifachen Weise betrachtet werden. Wir gehen entweder von dem Werden der öffentlichen Finanzhaushalte aus, verfolgen Inhalt, Entstehung und Entwickelung der Finanzinstitute bis zur Gegenwart, schildern die Einzelheiten, zergliedern die wichtigsten Institute und suchen dann aus all diesen Bestandteilen das Ganze der Finanzwirtschaft des Staates und der übrigen politischen Gemeinwesen zu einem einheitlichen Bau zu konstruieren. Ich möchte dies die genetische Behandlung der Finanzfragen nennen. Oder wir stellen die Tatsachen der Finanzwirtschaft fest, suchen das Seiende zu erkennen, die ursächlichen Zusammenhänge und wirkenden Kräfte zu erforschen und das Ganze aus seinen Teilen zu erklären. Diese Art des Vorgehens ist die dynamische Methode (Bücher). Im vorliegenden Werke war ich bestrebt, die dynamische Behandlung mit der genetischen zu verknüpfen. Wir gehen zunächst von der Tatsache aus, daß der Staat und die öffentlichen Körper zur Erfüllung ihrer Aufgaben und Zwecke eine Wirtschaft führen müssen. Wir fragen weiter, welcher Art diese Wirtschaftsbetriebe sind, welche Mittel zur Bestreitung des Aufwandes zur Verfügung stehen, in welchen Äußerungen sie erscheinen und suchen so gleichsam die Roh- und Hilfsstoffe ihres Wirtschaftens zu erkennen und zu deuten. Erst im zweiten Teile treten wir an die Technik und Gliederung dieser Wirtschaften heran. Bei der Erörterung der einzelnen Teile gehen wir stets von den entwickelungsgeschichtlichen Prozessen aus, legen die ersten Ansätze frei und begleiten in stets prinzipieller Betrachtungsweise das allmähliche Werden der einzelnen Institute, bis sie in den erkennbaren Niederschlägen des positiven Rechts ihre abschließende Prägung erhalten haben. Auch insofern habe ich dem dynamischen Prinzip Folge geleistet, als die Anordnung des Stoffes dem Maße der finanziellen

Kraftäußerung angepaßt wird, das Stärkere und Wichtigere dem Schwächeren vorangeht.

Diese methodologischen Anschauungen haben auch die Systematik des Werkes beherrscht. Ich bin vom überlieferten System abgewichen, das mit den Staatsausgaben beginnt, zu den Staatseinnahmen in der historischen Erscheinungsweise: Erwerbseinkünfte, Gebühren, Steuern — übergeht, die Betrachtung des Gleichgewichts zwischen Staatsausgaben und Staatseinnahmen (Staatsschulden) folgen läßt und endlich kürzer Etat und Finanzverwaltung abhandelt (genetisches Verfahren). Demgegenüber gliedert sich Plan und Gang meines Werkes in zwei Hauptteile: in die Lehre von den Mitteln der Finanzwirtschaft und in die Lehre von der Finanzverfassung und der Finanzverwaltung. Jene, dynamisch vorschreitend, umfaßt die beiden ersten Bände, schildert im allgemeinen Finanzen und Finanzwirtschaft (I. Buch) und behandelt dann die Gesamtheit der Staatseinnahmen: Verwaltungseinnahmen (II. Buch), die Steuern (III. Buch), die Einkünfte aus Staatsanstalten und Staatsvermögen (IV. Buch), die Staatsschulden (V. Buch) und stellt endlich die Finanzgemeinschaften der politischen Verbände (VI. Buch) dar. Diese, die zweite Hauptabteilung, bildet den 3. Band und wird die Finanzverfassung, die Lehre vom Staatshaushalt, seiner Entstehung und Ordnung (VII. Buch) und die Finanzverwaltung, die formelle und verwaltungsrechtliche Ordnung des Finanzwesens zur Darstellung bringen (VIII. Buch). Den Schluß sollen dann die gleichen Betrachtungen über die Gemeinde- und Bundesfinanzen (IX. Buch) machen.

Mit den allgemeinen systematischen Grundsätzen verbindet sich aber sofort die Frage nach der Stellung und Behandlung des tatsächlichen und gesetzgeberischen Materials bei der wissenschaftlichen Darstellung. In dem Überblick über die Literaturgeschichte (S. 70 ff.) habe ich den Nachweis zu führen gesucht, daß die Herausarbeitung einer selbständigen Finanz- und Steuerwissenschaft und die selbständige Behandlung des positiven Materials ein wesentliches Merkmal der „staatswissenschaftlich-sozialpolitischen Epoche“ der Finanzwissenschaft ist. Bei den älteren Autoren, noch bei Rau und Roscher, finden wir die Tatsachen der Finanzgeschichte und der Finanzgesetzgebung nur nebenher berücksichtigt und aus dem organischen Zusammenhang mit der Darstellung losgelöst. Schon die formelle Behandlung als Anmerkung oder Beisatz zeigt diese Stellung als Folie, Arabeske oder Staffage. Von den Steuern hat zuerst Stein den Zusammenhang mit dem Texte hergestellt und

den ersten Wurf einer vergleichenden Finanzgeschichte gewagt. In gleichen Bahnen konstruktiver Entwickelungsgeschichte wandelt Vocke. Die Resultate waren aber nicht allseitig zufriedenstellend. Von dieser Erfahrung aus hat dann Wagner es unternommen, das Ganze des Tatsachenmaterials im großen Stile seiner Finanzwissenschaft einzubauen, indem er zwei mächtige Bände seines Werkes diesen Materien gewidmet hat. Mit ihm und neben ihm aber gebührt das meiste Verdienst an den Fortschritten in dieser Richtung Schanz, der in seinem „Finanzarchiv" seit beinahe 25 Jahren den Inhalt der Finanzgesetzgebung der deutschen Staaten wie des Auslandes fast vollständig zusammengetragen und so erst einen sicheren Überblick über die ganze Entwickelung ermöglicht hat. Ich selbst habe in den beiden Sammelwerken des Faches, im „Wörterbuch der Volkswirtschaft" vollständig und im „Handwörterbuch der Staatswissenschaft" doch bei einer Reihe von Artikeln, versucht, die allgemeinen Lehren durch einen kurzen Abriß der Gesetzgebung zu vervollständigen.

In dem gegenwärtigen Lehrbuch war es mein Bestreben, auf diesem Boden weiterzubauen und aus den Einzelheiten der Rechtsentwickelung die gemeinsamen und leitenden Entwickelungstendenzen in genereller Formulierung herauszuarbeiten. Wo sich eine einheitliche Grundlinie nicht mit Sicherheit ziehen ließ, habe ich die bewährte Methode des Anhängens der „Gesetzgebung" beibehalten. Wenn ich auch in erster Linie die deutsche und die österreichische Rechtsbildung in den Mittelpunkt gerückt habe, so habe ich doch immer Frankreich und England und daneben auch noch weitere, auswärtige Staaten in den Kreis der Betrachtungen gezogen. Aber nicht nur das geltende Recht und seine Rechtsgeschichte ist allein berücksichtigt worden. Vielmehr habe ich vielfach auch werdendes Recht aus Gesetzentwürfen und Motiven angezogen, besonders da, wo solche für die allgemeine Entwickelung eines Finanzinstituts charakteristisch zu sein schienen. Niemand als ich selbst weiß besser, daß sich hier leicht Irrtümer und Versehen einschleichen können oder neueste Gesetze namentlich kleiner Staaten übersehen sind. Das sind Mängel, die sich einmal nicht vermeiden lassen und die oft aus der Unzulänglichkeit der verfügbaren Quellen hervorgehen. Aber es handelt sich hier auch nicht darum, dem Leser ein vergleichendes, internationales Verwaltungsrecht darzubieten, sondern aus der Menge der Einzelerscheinungen die typischen Merkmale und die bleibenden Charaktere mit ihren Entwickelungstendenzen herauszuschälen. Berichtigungen jeder Art werde ich stets dankbar willkommen heißen.

Noch ein Wort über den Literaturnachweis! Ich habe von vornherein darauf verzichtet, eine umfassendere Bibliographie jeder Materie beizugeben, habe mich dagegen damit beschieden, den wichtigeren Paragraphen eine Auswahl solcher neuerer und älterer Schriften voranzustellen, die mir zur Orientierung besonders geeignet erschienen oder als Fundorte weiterer Literaturangaben zu benutzen sind. Schon der Charakter und die Aufgabe eines „Lehr- und Lesebuches“ wies auf dieses Vorgehen hin, während m. E. der ganze quellenkritische Apparat mehr in die monographische Darstellung und die Wörterbücher angehört. Doch habe ich die allerneuesten Schriften nach Möglichkeit namhaft gemacht.

Auf diese Weise hoffe ich mit meinem „Lehrbuch der Finanzwissenschaft“ vor allem für die Jünger unserer Wissenschaft ein Lese- und Ergänzungsbuch neben den akademischen Vorlesungen und zum Selbststudium darzubieten. Den Männern, die im Leben und in der Finanzpraxis stehen, kann es manchmal als Nachschlagebuch dienen und sie über die allgemeinen Grundlagen der Finanzprobleme orientieren. Endlich wird es vielleicht dem einen oder anderen Kollegen bei seiner Lehrtätigkeit als ein übersichtliches Hilfsmittel brauchbare Dienste leisten können und ihm mühsame und zeitraubende Vorbereitungsarbeiten ersparen.

Der 2. und 3. Band soll diesem ersten in nicht längeren Zeitabständen als in je zwei Jahren folgen.

Münster i. W., 12. September 1907.

Max von Heckel.

Inhaltsverzeichnis.



Erstes Buch. Finanzen und Finanzwissenschaft.

I. Wesen und Aufgaben der Finanzwissenschaft.

§ 1. **Begriff und Wesen der Finanzwissenschaft.** Wer fremde Gegenden besucht, wird gut tun, sich zuvor durch Landkarten und Reisehandbücher über das zu unterrichten, was ihm seine Wanderung darbieten wird. Diese Erkenntnis wird ihm Führer sein und die Auffindung der richtigen Pfade erleichtern. Eine ähnliche Orientierung wird aber auch dem erwünscht sein, der zum erstenmal in ein unbekanntes Wissensgebiet vordringen will. Auch er wird eines solchen Überblicks dringend bedürfen. Wenn wir uns daher in diesem Werke mit den Problemen und Erscheinungen der Finanzwissenschaft beschäftigen, so erscheint es zweckmäßig, eine allgemeine Andeutung und Umschreibung unserer Wissenschaft vorauszuschicken.

Stellen wir daher zunächst die grundlegende Tatsache unserer Betrachtungen fest: Die Finanzwissenschaft ist die Lehre von der Wirtschaft des Staates und der übrigen politischen Gemeinwesen.

Der Staat und die übrigen politischen Gemeinwesen, wie die Gemeinde, der Kreis, die Provinz (Kronland), der Staatenbund, Bundesstaat u. a. m. sind soziale und politische Organe zur Verrichtung von mancherlei Funktionen. Unter diesen stehen die wirtschaftlichen nicht an letzter Stelle. Denn wo immer öffentliche Aufgaben an sie herantreten, ist die Verfügung über materielle Mittel und die Bereitstellung von Arbeitskräften erforderlich. Die Lösung solcher Aufgaben setzt sonach voraus, daß der Staat und die übrigen öffentlichen Körper dauernd und ausreichend mit wirtschaftlichen Mitteln ausgestattet sind und durch diese Verwaltung des Güterlebens die Gemeinbedürfnisse befriedigen und die gesellschaftlichen Daseinsbedingungen sicherstellen. Die Auslösung der Staatsaufgaben und Staatszwecke, vollends in einem großen modernen Kulturstaat, beruht daher auf einer doppelten Grundlage: einmal auf

diesen wirtschaftlichen Mitteln selbst und sodann auf bestimmten Einrichtungen, die ihre öffentlichen Leistungen stützen. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper müssen daher eine „Wirtschaft führen“, und diese macht daher einen wesentlichen Bestandteil der Staatstätigkeiten aus, weil in diesen mittelbar oder unmittelbar alle öffentlichen Lebensäußerungen zusammenfließen.

Diese Wirtschaft nennen wir die Finanzwirtschaft oder die Finanzen des Staates und der öffentlichen Körper schlechthin. Wir verstehen darunter den Inbegriff aller Tatsachen, Beziehungen, Anstalten und Veranstaltungen, die sich auf die Wirtschaft und das Wirtschaftsleben der politischen Gemeinschaften, des Staates, der unterstaatlichen Körper (Gemeinde, Kreis, Provinz) und der oberstaatlichen Verbände (Staatenbund, Bundesstaat, Union) erstrecken. Die Beschaffung ergiebiger Einnahmen zur Deckung der Ausgaben gestaltet sich in unseren großen modernen Kulturstaaten mit der steigenden Entwickelung und mit der Vermehrung der staatlichen und öffentlichen Funktionen zu einem höchst verwickelten Organismus, bei dem alle Einzelerscheinungen, wie die Räder einer Maschine, sicher ineinandergreifen müssen. Wir können hier recht wohl von einem Organismus sprechen, insofern das Ganze der Finanzwirtschaft nachweislich Wirkungen erzeugt, die sich in fortgesetzten Schwingungen auf die einzelnen Teile, die Einzelwirtschaften in einer Volkswirtschaft, kraft deren sozialer Bedingtheit äußern. Einrichtung und Leitung des Finanzwesens erheischen daher die fortgesetzte Arbeit und die ununterbrochene Aufmerksamkeit der Staatsverwaltung und der Volksvertretung. Sie stellen eine stete, nie ruhende Vorwärtsbewegung von Ereignissen und Zielen dar. Darum aber ist es auch erklärlich, daß zu allen Zeiten und bei allen Völkern einer guten Finanzwirtschaft die größte Bedeutung für das Wohlergehen der Staaten und ihrer Volkswirtschaften beigelegt worden ist.

Jeder Wirtschaftsbetrieb und vor allem jeder Großbetrieb im Wirtschaftsleben muß nach bestimmten Regeln und unter Anwendung fester Grundsätze geführt werden. Ohne eine solche Ordnung kann er nicht in Gang gesetzt und nicht im Gang erhalten werden. Der Landwirt legt seinen ökonomisch-technischen Verrichtungen einen wohldurchdachten Betriebsplan zugrunde, wodurch sich scharf erkennbare Typen und Wirtschaftssysteme ableiten. Der Großindustrielle produziert nach einer festen Aufstellung, die durch Eigenart des Gewerbes, der Technik und der Lage der Absatzverhältnisse charakterisiert ist. Der Kaufmann trifft seine Entschei-

dungen nach Kalkulationen, die durch die jeweiligen Einkaufs- und Verkaufschancen ihr Gepräge empfangen. Wenn nun schon die großen und größeren Privatwirtschaften bestimmter, leitender Regeln der Wirtschaftsführung nicht entraten können, so ist es klar, daß die größte und mächtigste aller Einzelwirtschaften, die Wirtschaft des Staates, die ihr gestellten Aufgaben nur lösen kann, wenn sie von gewissen allgemeinen Grundsätzen ausgeht. Diese theoretischen oder wissenschaftlichen Elemente hat die Finanzwissenschaft aufzustellen und zu begründen. Sie hat die Erfahrungen vieljähriger, praktischer Tätigkeit zu sammeln, zu vergleichen, zu sichten und aus diesem Material die finanzwirtschaftlichen Erscheinungen in wissenschaftliche Form zu gießen. Gegenstand ihrer Forschung sind daher alle Fragen, die mit dem öffentlichen Haushalt zusammenhängen.

Versuchen wir nun weiterhin den Inhalt dieser Wissenschaft noch im einzelnen zu umschreiben!

Die Finanzwissenschaft hat die Regeln und Grundsätze in systematischer Anordnung darzustellen, nach denen der Staat und die übrigen öffentlichen Körper die zur Erfüllung ihrer Zwecke und zur Lösung ihrer Aufgaben notwendigen wirtschaftlichen Mittel, vornehmlich Sachgüter und auf höherer Wirtschaftsstufe in erster Linie Geld, herbeigeschafft, verwaltet und verwendet haben und heute noch herbeischaffen, verwalten und verwenden. Diese Arbeit setzt demgemäß sowohl geschichtliche Forschung als auch statistisch-beschreibende Ermittelung voraus. Die auf diese Weise durch Beobachtung und Vergleichung nach Zeit und Raum gewonnenen Tatsachen bilden zunächst das Rohmaterial, aus denen die allgemeinen Schlüsse und Postulate geformt werden. Diese aber sind die Bedingung zur praktischen Lösung der Finanzprobleme und bereiten das Erdreich für die Gesetzgebung und die Finanzpolitik vor. Die Finanzwissenschaft selbst hat aber nicht die Aufgabe, die praktischen Finanz- und Reformfragen selbst zu lösen. Sie bildet nur ein Mittel zum Zweck, eines der Mittel zur Lösung. In dieser Richtung liegt ihre Mitarbeit. Wie der Chemiker und Physiker im Laboratorium nicht unmittelbar für die Zwecke der Technik und Produktion wirken oder der Mathematiker nicht unmittelbar Baukonstruktionen ausführt, sondern nur durch seine Forschungsergebnisse der Praxis neue Pfade und neue Methoden an die Hand gibt, so hat auch die Finanztheorie lediglich den Beruf, der Finanzpraxis als kundige Führerin zu dienen, ihr aber das „Wie“ der einzelnen Maßnahmen zu überlassen.

Auch die beste finanzwissenschaftliche Bildung und Schulung macht an sich noch keinen tüchtigen Finanzmann. Denn dazu sind die verschiedensten intellektuellen und sittlichen Eigenschaften nötig, wirtschaftliche und technische Erfahrungen, Kenntnisse des praktischen Wirtschaftslebens, Einsicht in die technologischen Verhältnisse, Menschenkenntnis, klarer, praktischer Blick u. a. m. Die Wissenschaft kann hier in einer zweifachen Richtung mitarbeiten, indem sie einerseits der Praxis ein umfassendes, geordnetes Tatsachenmaterial zur Vergleichung und Anregung liefert und andererseits abgeklärte allgemeine Grundsätze für die Fortentwickelung des Finanzwesens aufstellt. Wenn ein Staat z. B. heute sein Steuersystem auszubauen sucht oder an die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer herantreten oder die Steuertechnik bei der Branntwein- oder Zuckersteuer verbessern oder seine budgettechnischen Einrichtungen umgestalten will, so vermag die finanzwissenschaftliche Forschung das erwähnte, rechtsvergleichende Material aus den verschiedensten Ländern anzubieten.[1] Ebenso hat sie längst die allgemeinen Prinzipienfragen erörtert, die hier wichtig sind, wie z. B. die Deklarationspflicht, die Frage der Steuerprogression, die Vorteile der Fabrikat- oder Verbrauchssteuer gegenüber anderen Steuerformen usw. Sache des praktischen Finanzmanns ist es nun, aus dem Dargebotenen die richtige Auswahl zu treffen, die Finanz- und Steuerpolitik den eigentümlichen Kulturbedingungen des Landes, der Kulturstufe des Volkes, seiner psychologischen Eigenart und dem Stande seiner Technik anzupassen. Denn was in dem einen Fall als richtig erscheint, ist in dem andern verfrüht. Hier ist eine Maßregel rationell, dort würde sie, in eine ganz andere Umwelt gestellt, vielleicht schädlich wirken.

Die Finanzwissenschaft kann aus diesen Gründen für ihre Theorien keine absolute oder allgemeine Geltung beanspruchen. Die Fehlerquelle ist entweder bei ihr selbst zu suchen, wenn die Tatsachen nicht richtig beobachtet sind oder nicht richtig gedeutet wurden. Oder sie liegt in der Anwendung, wenn eine an sich richtige Maßregel unter falschen Voraussetzungen oder unter Außerachtlassung der besonderen Umstände eines Landes getroffen worden ist. Solche Fälle sprechen aber nicht gegen die Notwendigkeit der Finanzwissenschaft als solcher, erweisen diese für die Finanzpraxis

---

1) Dieses ist die herrschende Lehre. Anderer Meinung ist Kaizl, Finanzwissenschaft, 2 Teile. Deutsch v. A. Körner, Wien 1900 u. 1901, der der Finanzwissenschaft einen rein theoretischen Charakter zuspricht, ihre „praktische“ Aufgabe daher nicht anerkennen will.

nicht als überflüssig, sondern sind lediglich eine Mahnung, den beiderseitigen Besitzstand zu sichten und die Einseitigkeiten und Mängel durch neue Beobachtung und Forschung zu korrigieren.

Wenn wir von Finanzen und Finanzwirtschaft sprechen, so denken wir zunächst an die Finanzen des Staates. Da aber der Staat nicht die einzige Form der politischen Gemeinwesen und der zwangsgemeinwirtschaftlichen Organisation ist, vielmehr unter und über ihm noch weitere öffentliche Körper und Zwangsgemeinwirtschaften bestehen, so ist das Forschungsgebiet der Finanzwissenschaft keineswegs auf das staatlichen Finanzwesen beschränkt. Denn wenn auch der Staat als Spitze der zwangsgemeinschaftlichen Gliederung die ausgebildetste Zwangsgewalt und den weitesten Wirkungskreis hat, so konzentrieren sich doch nicht alle öffentlichen Aufgaben und Zwecke in seinem eigenen Verwaltungsorganismus. Vielmehr sind unter und über ihm andere öffentliche gesamtheitliche Bildungen tätig, die unterstaatlichen Körper (Gemeinde, Kreis, Provinz) einer- und die oberstaatlichen Körper (Staatenbund, Bundesstaat, Union) andererseits. Mit der Erweiterung ihres Wirkungskreises hat auch ihre finanzwirtschaftliche Bedeutung zugenommen. Darum erschöpft sich die moderne Finanzwissenschaft nicht mit der Erforschung des Staatshaushaltes, sie ist keine ausschließliche Staatsfinanzwissenschaft, sondern hat ihr Beobachtungsfeld auch auf den Anteil ausgedehnt, den die übrigen öffentlichen Körper an der zwangsgemeinwirtschaftlichen Befriedigung der Kollektivbedürfnisse haben. Ihren Gegenstand bilden daher auch die Finanzwirtschaften der Selbstverwaltungskörper und der Staatenverbände. Die moderne Finanzwissenschaft läßt sich daher kennzeichnen als die Lehre von den öffentlichen Haushalten überhaupt, von der Wirtschaft des Staates und der übrigen politischen Gemeinwesen. Die Lehre von der Wirtschaft des Staates wird aber dabei stets den Mittelpunkt bilden, um den sich die Betrachtungen der übrigen Finanzwirtschaften gruppieren.

§ 2. **Das Wort „Finanzen“.** Die Terminologie Finanz, Finanzen, finanziell, die heute beinahe in allen Kultursprachen Bürgerrecht erworben hat, entstammt dem Latein des späteren Mittelalters. Das Wort wird abgeleitet von finare, einem Ausdruck der Gerichtssprache, der einen Rechtsstreit beilegen (bezahlen, quittieren) bedeutete. Aus diesem Grunde verstand man unter finatio auch den Inhalt dieser Beilegung oder eine Zahlungsleistung, durch die ein Schuldverhältnis gelöscht wurde. Weiterhin gebrauchte man finatio mit seinen Nebenformen financia, financia pecuniaria usw. für jede Zahlung oder

Geldsumme überhaupt; denn alle diese Redewendungen gehen auf den Sprachstamm finis zurück, das ähnlich wie das griechische τέλος Zahlungstermin heißt. Auch das englische Wort fine, Geldstrafe, hängt damit zusammen.

Der heutige Wortsinn, den wir dem Ausdruck Finanzen im allgemeinen beilegen, hat seine Heimat in Frankreich. Hier hat man ihn zuerst als Bezeichnung für den Staatshaushalt gebraucht. Schon im Mittelalter nannte man die Gelder des Staates finationes regiae oder les finances du roy, und sie umfaßten die Staatseinnahmen, das Staatsvermögen und die Wirtschaft des Staates überhaupt. Dieser Wortverstand wird seit dem 16. Jahrhundert der herrschende. Mit dem 17. und 18. Jahrhundert, seit der Vormachtstellung Frankreichs im europäischen Staatensysteme seit Heinrich IV. und mit der Weltherrschaft der französischen Sprache seit Ludwig XIV. ist dieser Sprachgebrauch unbestritten. Auch in Deutschland findet er sich bei den Schriftstellern des 18. Jahrhunderts, wie bei Justi u. a. im Sinne von Staatseinnahmen, und nicht viel später wird er auf das Ganze des öffentlichen Haushalts angewendet. Ebenso haben die meisten Kultursprachen den Ausdruck Finanzen gleichbedeutend mit Staatshaushalt in ihren Wortschatz aufgenommen.[1])

Wenn man so auch zunächst bei „Finanzen" an die Staatsfinanzen, an Staatseinnahmen, Staatsausgaben, Staatsschulden u. dgl. m. denkt, so hat doch die wachsende Bedeutung der Wirtschaften der politischen Gemeinwesen, wie Gemeinde, Kreis, Provinz, Staatenbund, Bundesstaat usw., dazu geführt, diesen Begriff auf die Haushaltungen all dieser öffentlichen Körper schlechthin auszudehnen. In diesem Sinne sprechen wir heute von Gemeinde-, Reichs- und Bundesfinanzen im Gegensatz zu den Staatsfinanzen.

Endlich aber redet die Sprache des täglichen Lebens auch von Finanzen in einem allgemeinen privatwirtschaftlichen Sinn. So spricht man von Finanzgesellschaften, Großfinanz, von finanziellen

1) Ducange u. Dietz, Glossarium ad scriptores mediae et infimae Latinitatis s. v. financia und finatio: Ebenso bei Wagner, Fin. I. § 5 S. 6; Roscher-Gerlach, Fin. I. S. 1; Eheberg, Art. „Finanzen" i. Hand-W. B. d. Staatsw. Bd. III S. 902 u. v. Heckel, Art. „Finanzen" im W. B. d. V. W. Bd. I S. 824. — Im 16. und 17. Jahrh. finden sich, wohl aus der gleichen Wurzel hervorgehend, die Bezeichnungen „Finanz", „Finanzer", „Finanzerei" mit der üblen Nebenbedeutung von List, Untreue, Betrug, Bedrückung, Wucher usw. So bei Geiler v. Keisersberg, Luther, Hans Sachs, Hutten, Sebastian Brand und noch 1685 bei Seckendorff u. a. Wahrscheinlich erinnerte das Lehnwort an fein, abgefeimt und damit an die vielen mit den finationes verbundenen Bedrückungen im absoluten Staat. Vergl. Roscher-Gerlach, a. a. O. S. 3—4.

Operationen, von finanziellen Gewinnen und Verlusten und hat dabei wesentlich privatwirtschaftliche Tatsachen des Geld- und Effektenmarktes oder aus der Börsen- und Bankwelt oder endlich aus dem Bereiche des Geld- und Kreditwesens überhaupt im Auge. Diese Wortbedeutung ist englischen Ursprungs. In England benutzt man den Terminus finance auch zur Bezeichnung anderer volkswirtschaftlicher Erscheinungen und sonstiger privatwirtschaftlicher Vorgänge. Man hat hier Vorstellungen, die zuerst dem Lebenskreise der öffentlichen Wirtschaften angehörten, auf die Privatwirtschaft übertragen. Die englische Anwendung hat dann auch auf dem Kontinent Eingang gefunden.

§ 3. **Die Aufgaben und die Stellung der Finanzwissenschaft. Nachbardisziplinen und Hilfswissenschaften.** Wir haben im Vorausgehenden das Wesen der Finanzwissenschaft zu beschreiben versucht. Wenn wir daher ausgehen von dem Satze, daß die Finanzwissenschaft die Lehre von dem Haushalt der öffentlichen Körper ist, so entsteht sofort die weitere Frage nach dem Inhalt dieser Lehre. Es ist das Problem des methodologischen Vorgehens, des wissenschaftlichen Verfahrens, um die Regeln und Grundsätze für die Verwaltung des Güterlebens zur Befriedigung der Gemeinbedürfnisse abzuleiten und festzustellen. Die Finanzwissenschaft hat zwei Aufgaben zu lösen, die zwar zwei selbständige Bestandteile der Forscherarbeit sind, indessen systematisch ein geschlossenes Ganzes bilden.

Die erste Aufgabe können wir die historisch-statistische nennen. Sie ist mehr theoretischer Natur. Sie soll erforschen, wie tatsächlich nach geschichtlicher Erfahrung der Staat und die übrigen öffentlichen Körper die wirtschaftlichen Mittel zur Erreichung ihrer Zwecke beschafft, verwaltet und verwendet haben und heute noch beschaffen, verwalten und verwenden. Auf diesem Gebiete hat die Finanzwissenschaft historisch zu beobachten und statistisch festzuhalten, die einschlägigen Tatsachen aus der Vergangenheit und Gegenwart zu sammeln, die ursächlichen Zusammenhänge zu verfolgen, die Bedingtheit der Finanzen durch die wirtschaftlichen, sozialen und politischen Einflüsse der einzelnen Kulturperioden aufzuhellen und die ganze Finanzwirtschaft überhaupt nach Inhalt und Aufbau zu durchdringen und zu beschreiben. Darum handelt es sich nicht bloß um ein Sammeln von geschichtlichen Erfahrungen und von gegenwärtigen Erscheinungsformen der Zwangsgemeinwirtschaften, sondern auch um deren Deutung und Erklärung. Vor allem sind aus diesen Elementen die Entwicklungstendenzen und

Entwicklungsgesetze herauszuschälen und in ausgedehnter Vergleichung zu erhärten. Das letzte Ziel dieser ersten Aufgabe ist daher die Schaffung einer auf gesicherte Basis gestellten Entwickelungsgeschichte des modernen Finanzwesens.

Die zweite Aufgabe hat einen praktisch-politischen Charakter. Hier soll sie an der Lösung schwebender Finanzprobleme mitarbeiten. Diese Mitwirkung kann aber nur eine rein wissenschaftliche sein und nur soweit gehen, als dafür allgemeine, aus der Erfahrung gewonnene Grundsätze maßgebend sein können. Sie bildet die Fortsetzung der ersten historisch-statistischen Aufgabe. Denn es gilt bei ihr die Ergebnisse der Entwickelungsgeschichte weiterhin zu verwerten und für die erkannten Wahrheiten eine praktisch verwendbare Formel zu finden. Von dem Tatsachenmaterial aus sollen künftige Reformen vorbereitet werden. Erst die Verbindung beider Aufgaben zur Einheit schafft der Finanzwissenschaft ihre Stellung im Kreise der Rechts- und Staatswissenschaften.

Damit haben wir schon die weitere Frage angeschnitten, wie die Finanzwissenschaft in den Kreis der Wissenschaften einzugliedern ist.

Die Finanzwissenschaft ist ein Bestandteil jener Disziplinen, die wir mit dem Sammelnamen als Staatswissenschaften zu bezeichnen pflegen. Denn sie hat es, wie keine andere, mit dem Staate und den übrigen politischen Gemeinschaften und mit deren Lebensäußerungen zu tun. Andererseits aber steht sie in enger Verknüpfung mit den technischen Prozessen der übrigen Einzelwirtschaften. Auf diese Weise muß die Stellung der Finanzwissenschaft nach einer dreifachen Richtung charakterisiert werden.

1. Die Finanzwissenschaft ist materiell ein Teil der Nationalökonomie. Sie ist als Lehre von der Finanzwirtschaft des Staates und der übrigen öffentlichen Körper ein Bestandteil vom Wirtschaftsleben im Verbande der menschlichen Gesellschaft und der Völker. Besonders nahe Beziehungen hat sie zur praktischen Nationalökonomie, da sie sich mit wirtschaftlichen Einrichtungen, mit deren Entwickelung und mit Veranstaltungen beschäftigt, durch die ein bestimmtes Ziel und ein bestimmter Effekt erreicht werden soll.

2. Die Finanzwissenschaft ist in ihrem Werdeprozeß eng mit dem Staats- und Verwaltungsrecht verbunden. Alle ihre Wurzeln liegen in diesen Disziplinen. Diese geben die äußere Form, die Rechtsgrundlagen ab, die von jener mit einem wirtschaftlichen Inhalte ausgefüllt werden. Die Finanzwissenschaft bildet daher

ihre materielle Fortsetzung und ist als wirtschaftliche Verwaltungslehre des Staates und der sonstigen politischen Gemeinwesen anzusprechen.

3. Die Finanzwissenschaft gehört nach Wesen und Technik dem Lebenskreise der Einzelwirtschaften an. Sie ist eine Einzelwirtschaft, deren Rechts- und Wirtschaftssubjekte der Staat, die Gemeinden, das Reich, der Staatenbund usw. sind. An und für sich wirtschaftet der Staat nach den Grundsätzen und Methoden der privaten Einzelwirtschaften, aus denen er sich auch historisch herausgearbeitet hat. Was seine Finanzwirtschaft von diesen unterscheidet, ist einmal Umfang und Größe, wodurch sie alle übrigen Wirtschaftsgebilde weit überragt, und sodann die eigentümliche Wirtschaftsart, die ihr auch andere technische Erwerbsarten eröffnen, die den Privatwirtschaften fehlen. Trotzdem bleibt die Finanzwissenschaft die Lehre von einer Einzelwirtschaft, wenn auch von einer mit Besonderheiten ausgestatteten.

Die formelle Selbständigkeit der Finanzwissenschaft verdankt sie aber nicht nur der Bedeutung der Wirtschaftsführung der Zwangsgemeinwirtschaften für das öffentliche Leben und deren Einwirkung auf die übrigen privaten Sonderwirtschaften, sondern auch einem unterrichtsgeschichtlichen Prozesse, zumal in Deutschland. Diese Ausscheidung ist durch die sog. Kameralistik erfolgt. Schon im 17. und 18. Jahrhundert stellte sich in den deutschen Staaten das Bedürfnis heraus, den künftigen Staatsbeamten mit den Eigentümlichkeiten des territorialen Finanzhaushalts auf der Universität näher vertraut zu machen. Diese teils theoretischen, teils praktischen Kenntnisse, die diese Vorbereitungswissenschaft darbot, waren nicht bloß finanzwissenschaftlichen und finanzrechtlichen Inhalts, sondern umfaßten alles, was für die Berufstätigkeit des künftigen Beamten notwendig war. Sie waren daher auch technologischer Art und gehörten teilweise auch der Privatökonomie an, was eben den damaligen Verhältnissen der territorialen Staatsverwaltung und der Bedeutung der Domanial- und Regalienwirtschaft des landesherrlichen Haushalts entsprach. Natürlich standen Finanz- und Steuerfragen im Mittelpunkt. Mit den Fortschritten der Entwickelung und in dem Maße, als die Finanzwirtschaft der Staaten immer steuerwirtschaftlicher wurde, der domanial-regalistische Charakter des Staatshaushalts zurücktrat und vollends mit dem Anbruch der Verfassungsepoche im 19. Jahrhundert wurden die privatökonomischen Bestandteile der Kameralistik zuerst beschränkt und schließlich ganz ausgeschieden. Ebenso hatten sich die staats- und

verwaltungsrechtlichen Lehren der Kameralisten zur selbständigen Wissenschaft und zu eigenen Universitätsdisziplinen entwickelt. Die Finanzwissenschaft blieb als Ganzes übrig. Sie suchte jetzt Anlehnung an die Nationalökonomie, die seit Adam Smith und seiner Schule neue Bahnen zu wandeln begann. Durch diese empfing die Finanztheorie nicht nur vielseitige Anregungen, sondern auch neue wissenschaftliche Vertiefung. Sie wurde zur Erkenntnis geführt, daß alle finanzpolitischen Probleme in untrennbarem Zusammenhange mit der Volkswirtschaft und den volkswirtschaftlichen Lebensbedingungen stehen. Die Finanzwissenschaft hatte so nicht nur den Bedürfnissen des Staates und seiner Wirtschaft gerecht zu werden, sondern hatte ihre Probleme in Übereinstimmung mit den volkswirtschaftlichen, sozialen und politischen Bedingungen des menschlichen Gemeinschaftslebens zu behandeln.

Viel später ist die Finanzwissenschaft in der ausländischen Literatur eine selbständige Disziplin geworden. Die Finanzfragen wurden allgemein als Bestandteile der nationalökonomischen Systeme betrachtet und als Gesamtheit aus diesem Verbande nicht losgelöst. Erst im Laufe der letzten 50 Jahre und nur langsam und allmählich ist dort die Verselbständigung der Finanzwissenschaft zu einer besonderen staatswissenschaftlichen Disziplin erreicht worden.[1])

Wie jede wissenschaftliche Teildisziplin mit anderen Wissensgebieten und Forschungskreisen vielfache Berührungspunkte hat, so verdankt auch die Finanzwissenschaft ihren Nachbardisziplinen mannigfache Förderung ihrer Erkenntnisse. In erster Linie ist hier zu nennen das weite Gebiet der Staatswissenschaften; zuerst die wirtschaftlichen Staatswissenschaften: die Volkswirtschaftslehre und die Statistik, besonders die Finanzstatistik; ferner die juristischen Staatswissenschaften: Staatslehre, Staatsrecht, Verwaltungsrecht, besonders das Finanzrecht. Sodann kommen in Betracht die technologischen und privatökonomischen Fächer: Land- und Forstwirtschaftslehre, die Gewerbe- und Handelslehre, das Bank-, Transport-, Versicherungswesen, der Bergbau usw. mit ihren Grundwissenschaften der Mathematik, Chemie und Physik. Sie sind namentlich für die homogenen staatlichen Erwerbszweige, aber auch für die Einrichtung des Steuerwesens von großer Bedeutung. Den Schluß bilden dann die eigentlichen Hilfswissenschaften des Fachs: die politische Arithmetik,

---

1) Näheres über diesen Entwickelungsprozeß s. in diesem 1. Buche, Abschnitt III passim.

die Staatsrechnungskunde, die Buchführung und die Geschichte. Für uns ist auch hier die Finanzgeschichte und insonderheit die internationale, vergleichende Finanzgeschichte wichtig.

II. Die politischen Gemeinwesen als Zwangsgemeinwirtschaften.

§ 1. **Die Wirtschaftsbetriebe der Zwangsgemeinwirtschaften.** Unsere bisherigen Untersuchungen haben uns die Wirtschaftsbetriebe des Staates und der politischen Gemeinwesen nur in allgemeinen Umrissen gezeigt. Wollen wir in das Gebiet der finanzwissenschaftlichen Forschung tiefer eindringen, so bedarf es einer genaueren, die einzelnen Bestandteile freilegenden Analyse der Finanzwirtschaft. Eine solche aber gibt uns gleichzeitig Gelegenheit, den ganzen Bau dieser Form nationaler Wirtschaftsführung in seinen Grundzügen zu überschauen.

Bei unseren Betrachtungen werden wir vom Staate und den übrigen politischen Gemeinwesen auszugehen haben, die wir der Einfachheit halber fortan mit dem Ausdruck „öffentlicher Körper" bezeichnen wollen. Unter diesen politischen Gemeinwesen ist der Staat das wichtigste und erscheint als deren höchste und umfassendste Form. Aber nicht alle Leistungen der öffentlichen Gewalt im Völkerleben sind an den Wirkungskreis des Staates geknüpft. Vielmehr bestehen unter ihm und neben ihm verschiedene Organe als Träger von öffentlichen Funktionen. Wir haben hier zwei Gruppen zu unterscheiden, einmal die unterstaatlichen Körper, die dem Willen und der Machtsphäre des Staates unterstellt und daher von ihm abhängig sind: Gemeinde, Kreis, Provinz (Kronland). Sodann aber gibt es eine Mehrzahl von Staatenverbindungen oder oberstaatlichen Körpern, die mehrere selbständige Staaten zu einer höheren Einheit zusammenfassen: Staatenbund, Bundesstaat, Personal- und Realunion.

Alle diese staatsrechtlich-politischen Gliederungen haben das Gemeinsame, daß sie neben ihren politischen Zwecken zugleich soziale Organe sind, die bestimmte Funktionen zu verrichten haben. Sie lassen sich in zwei Gruppen einteilen, in Funktionen des Rechts- und Machtzweckes und in Funktionen des Kultur- und Wohlfahrtszweckes. Wenn wir nun aber diese Erscheinungen auf ihre letzte Grundform zurückführen, so liegt der soziale Wirkungskreis des Staates und der übrigen öffentlichen Körper in der Befriedigung der Gemein- oder Kollektivbedürfnisse oder solcher Bedürfnisse, die aus der Zugehörigkeit der einzelnen Individuen zu

den menschlichen Gemeinschaften hervorgehen. Alle diese Aufgaben und Tätigkeiten sind verbunden mit wirtschaftlichen oder ökonomischen Vorgängen. Sie haben daher zum Inhalte die planvolle Herbeischaffung, Verwaltung und Verwendung von Arbeitskräften und Sachgütern, auf unserer Wirtschaftsstufe vor allem von Geld. Es werden auf diese Weise Gemeinbedürfnisse, kollektive Zwecke mit den Mitteln der Gesamtheiten befriedigt. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper sind daher genötigt, zur Erfüllung der ihnen gestellten Leistungen eine eigene Wirtschaft zu führen, die wir Finanzwirtschaft nennen.

Die Finanzwirtschaft ist zunächst als Einzelwirtschaft anzusprechen. Denn sie wird dargestellt von einem tatsächlich geschlossenen Kreis ökonomischer Vorgänge, ihr leitendes Rechts- und Wirtschaftsobjekt ist mit einem einheitlichen Willen ausgestattet und im Rechtsleben konkret faßbar und kann rechtskräftig verpflichten und rechtskräftig verpflichtet werden. Sie ist ferner eine Einzelwirtschaft einer nichtphysischen Person, des Staates, der Gemeinde, des Reichs usw. und bedarf zur Leitung und Vertretung nach außen einer bestimmten Organisation, durch die eine Personengemeinschaft verkörpert wird. Es sind dies die Organe der öffentlichen Verwaltung. Sonach steht die Finanzwirtschaft den übrigen Typen vergesellschafteter Wirtschaft nahe: den Wirtschaften der Erwerbsgesellschaften, der Genossenschaften, der Vereine. Von diesen gesellschaftlichen Privatwirtschaften ist sie aber unterschieden durch ihre Größe, durch die sie alle übrigen Einzelwirtschaften überragt, durch ihre Zwecke, die weniger dem Erwerbsstandpunkt angepaßt sind, als sie auf höhere, vielfach immaterielle Leistungen gerichtet sind, und endlich durch die eigenartige Wirtschaftsweise infolge der außerordentlichen Mittel, die ihrem Betriebe zur Verfügung stehen.

Dieses letzte Moment ist das prinzipielle und wichtigste Unterscheidungsmerkmal. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper können ihren Aufgaben nicht gerecht werden, wenn sie nicht mit außerordentlichen Mitteln ausgerüstet sind. Das konstruktive Prinzip ihrer Wirtschaften ist daher der Zwang. Dadurch nehmen diese Gemeinwirtschaften einen besonderen Charakter an. Man bezeichnet sie als Zwangsgemeinwirtschaften und stellt sie so in Gegensatz zu den übrigen, den freien Gemeinwirtschaften. Die Durchführung dieser Zwangsgemeinwirtschaft bildet einen wesentlichen Bestandteil der staatlichen Tätigkeiten. In einem modernen Kulturstaate hängen daher die meisten öffentlichen Angelegenheiten mit

dieser wirtschaftlichen Seite des Staatslebens zusammen. Alle Staatstätigkeiten gewinnen so mehr oder weniger einen festen Anschluß an die Finanzwirtschaft. Die Beschaffung der Mittel zur Bestreitung des Staatsaufwands gestaltet sich unter diesen Einflüssen mit der steigenden Kultur und dem nie ruhenden Ausbau des Staatslebens zu einem sehr verwickelten Organismus. Seine Erhaltung und Entfaltung ist eine der ersten Sorgen der öffentlichen Tätigkeit überhaupt, der Regierung, der Volksvertretung und der Verwaltung. Im Mittelpunkt ihrer Aufgaben steht in der Regel, für neu auftretende Ausgabezwecke neue und ergiebige Einnahmequellen zu erschließen. Zu allen Zeiten hat man daher einer guten Ordnung der Finanzwirtschaft die größte Bedeutung für die Blüte der Staaten und das Wohlergehen der Völker beigelegt.

Die Finanzwirtschaft ist eine wirkliche Einzelwirtschaft, keine bloß vorgestellte Zusammenfassung wirtschaftlicher Funktionen in einem räumlich abgegrenzten Gebiet. Sie ist keine Fiktion oder Abstraktion, wie etwa die Volkswirtschaft oder Weltwirtschaft, sondern eine tatsächlich bestehende Individualwirtschaft neben und über allen verwandten Einzelwirtschaften in einer Volkswirtschaft. Mit den übrigen Privatwirtschaften hat sie manches gemeinsam. Sie muß persönliche Arbeitskräfte anwerben, sie zweckmäßig verteilen und verwenden, und sie muß sachliche Produktionsmittel beschaffen und sie für ihre Wirtschaftszwecke passend auswerten. Sie wird daher im allgemeinen nach den gleichen oder ähnlichen Grundsätzen wie die übrigen Wirtschaften handeln und nach ihren speziellen Aufgaben ihre Maßregeln treffen. Andererseits aber ist sie doch ein Wirtschaftsbetrieb von besonderer Eigenart, der grundsätzlich von den übrigen verschieden ist. Daraus ergeben sich nun bestimmte Merkmale, welche die Finanzwirtschaft als eigene Wirtschaftsart charakterisieren und manche ihrer Erscheinungen erst verständlich machen. Wollen wir daher in das Wesen der Finanzwirtschaft tiefer eindringen, so müssen wir uns diese Differenzmomente vor Angen halten. Eine Mehrzahl finanzwirtschaftlicher Erscheinungen ist ohne diesen Zusammenhang nicht zu erklären.

Die wichtigsten differenzierenden Merkmale sind die folgenden:

1. Die Finanzwirtschaft, eine Wirtschaft als Mittel zum Zweck. Die privaten Einzelwirtschaften sind Selbstzweck. Sie sind Einrichtungen zum Erwerb von Sachgütern um dieser selbst willen, und weil diese uns in den Stand setzen, unsere Bedürfnisse zu befriedigen. Das letzte Ziel und der eigentliche Zweck jeder privaten Wirtschaftstätigkeit ist, ein möglichst großes und sicheres

Einkommen zu erwerben, um den Bedarf der Angehörigen des Hauses möglichst reichlich, quantitativ und qualitativ, zu decken. Die Richtung der ganzen Wirtschaftsführung ist davon beherrscht. Man sucht zu erwerben, man sucht möglichst viel zu erwerben, und man sucht mehr zu erwerben, als der Aufwand der laufenden Wirtschaftsperiode erfordert. Die private Wirtschaft wird darum vom Streben nach dem Selbstinteresse und nach dem größtmöglichen Gewinn geleitet, und sodann will sie Überschüsse erzielen, um Rücklagen machen zu können für Epochen ungünstiger Wirtschaftslagen (Reserven) und für den Ersatz, die Verbesserung und die Vermehrung ihrer Kapitalbestände.

Eine Wirtschaft zu führen, ist aber für den Staat und die öffentlichen Körper nur ein Mittel zum Zweck. Sie wirtschaften nur in dem Maße, als notwendig ist, durch Einnahmen den öffentlichen Aufwand zu bestreiten. Umfang und Inhalt des Erwerbs hängt aber ab von Umfang und Inhalt der von ihnen geforderten Leistungen. Sie erwerben in der Hauptsache nicht mehr Einnahmen, als die Bestreitung der aus den gestellten Aufgaben erwachsenden Ausgaben notwendig macht. Diese Grenzen stehen daher im Flusse eines fortwährenden Wechsels, und aus ihm ist die Verschiebung der wirtschaftlichen Tätigkeiten nach Quantität und Qualität abzuleiten. Die Motive, von denen die Finanzwirtschaft bestimmt wird, sind aus diesem Grunde teilweise andere als die Triebfedern der privaten Einzelwirtschaften. Vor allem ist das Selbstinteresse mit seinem unbedingten Gewinnstreben nicht allein ausschlaggebend, sondern wird vielfach durch höhere und sittliche Erwägungen ersetzt. Denn die Lebensbedingungen der Gemeinschaft sind in erster Linie maßgebend. Darum ordnet der Staat seine Besteuerung nicht allein nach den unmittelbaren Bedürfnissen der Finanzwirtschaft, er sieht nicht nur auf höchste Ergiebigkeit bei den einzelnen Steuern, sondern er sucht mit ihr höhere Erwägungen, wie Gerechtigkeit, Rücksicht auf volkswirtschaftliche Wirkungen, Bequemlichkeit für den Steuerzahler, verwaltungstechnische Einfachheit, geringste Erhebungskosten u. a. m. zu paaren. Dies alles geschieht sowohl im Interesse der sozialen Gemeinschaft, als auch mit Rücksicht auf das einzelne Individuum.

Auch in einer anderen Hinsicht zeigt sich dieses Grundverhältnis. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper erwerben nicht mehr Finanzmittel, als die Lösung ihrer Aufgaben verlangt. Sie sorgen weder für größere Rücklagen, noch für Ersatz und Erweiterung ihrer Kapitalanlagen aus den laufenden Einkünften.

Verglichen mit den Hauptsummen sind die Reservefonds im Staatshaushalt unbeträchtlich, und bedeutende Überschüsse zu erzielen für die mageren Jahre oder für große außerordentliche Aufwendungen, ist finanzpolitisch unzweckmäßig. Dies würde zu große Kosten verursachen und teurer sein als die Anwendung außerordentlicher Hilfsquellen, die dem Staate zur Verfügung stehen. Ein Wirtschaftsbetrieb, der auf „Einnahmen auf Vorrat" gestellt ist, widerspricht dem Wesen der Finanzwirtschaft. Davon ist aber diejenige Beschaffungsmethode wohl zu unterscheiden, die auf die wachsenden Einnahmen für die wachsenden Ausgaben Rücksicht nimmt. Die stete Zunahme des öffentlichen Aufwands in unseren modernen Kulturstaaten ist eine sichere, entwickelungsgesetzliche Erfahrung. Die Finanzwirtschaft muß auf solche Einnahmequellen Bedacht nehmen, die, wie die Ausgaben, die Tendenz zeigen, zu wachsen. Ebenso kann es sich empfehlen, bei weitausschauenden Staatsaufgaben, wie bei großen Organisationen, Heeres-, Flottenvermehrungen u. dgl. m., schon in der Gegenwart für die Zukunft in der Weise Vorsorge zu treffen, daß man die Einnahmefeststellung dem Maße des Höchstbedarfes anpaßt, auch wenn dieser erst nach Umfluß einer Reihe von Jahren eintritt. Nur müssen dann etwaige Mehrerträge in der Zwischenzeit den außerordentlichen Aufwandszwecken, vor allem der Schuldentilgung zugeführt werden.

Im übrigen widerspricht aber eine starke, dauernde oder gar prinzipielle Überschußwirtschaft den Grundsätzen einer richtigen Finanzpolitik.

2. Die Ausgabewirtschaft als Grundlage der Finanzhaushalte. Wenn auch das Ersparen an sich nicht das letzte Ziel der privaten Wirtschaftsführung ist, vielmehr das Streben der Einzelwirtschaften darauf gerichtet sein muß, mehr Einnahmen zu erwerben, um mehr Ausgaben machen zu können [1]), so bleibt doch für sie die Einnahmewirtschaft die Grundlage und der Regulator jeder gesunden und dauernd erfolgreichen Wirtschaft. Es kann und darf nur das ausgegeben werden, was in einer Wirtschaftsperiode an Zugängen neu gewonnen worden ist. Es müssen daher immer die Ausgaben den Einnahmen angepaßt werden. Anders verhält es sich bei der Wirtschaft des Staates und der öffentlichen Körper. Da bei ihnen der Wirtschaftsbetrieb nur Mittel zum Zweck ist, um öffentliche Leistungen herzustellen, darüber hinaus weiteres

1) Wagner, Grundlegung der Politischen Ökonomie. 3. Aufl. Leipzig 1892, Bd. I, § 162 S. 383.

Einkommen nicht erworben wird, so bestimmt das Maß der Staatsaufgaben auch den Bedarf, dem gegenüber alle anderen Rücksichten zurücktreten. Es stehen daher bei der Finanzwirtschaft die Ausgaben obenan: die Ausgabewirtschaft beherrscht die Einnahmewirtschaft und bildet die Grundlage der Finanzhaushalte überhaupt. Der Staat und die öffentlichen Körper bestimmen zuerst Umfang und Höhe der Ausgaben, die durch ihre Zwecke und Aufgaben bedingt sind, und machen dann von diesen Beschaffungsart und Höhe der Einnahmen abhängig. Dies können sie aber nur, weil ihnen als Zwangsgemeinwirtschaften besondere Erwerbsarten zur Verfügung stehen, die den übrigen Wirtschaftsbetrieben versagt sind. Die Begründung dieser besonderen Machtstellung liegt aber wiederum in dem Charakter der öffentlichen Wirtschaften als wirtschaftliche Stellvertretungskörper zur Befriedigung von Kollektivbedürfnissen. In unseren modernen Kulturstaaten hat sich aber dieses ursprüngliche Grundverhältnis mit der konstant steigenden Tendenz der Aufwandszwecke verschoben. Heute gilt es, für diese und die dadurch hervorgerufenen stets wachsenden Staatsausgaben die notwendigen Deckungsmittel zu schaffen. Praktisch besteht daher die Aufgabe der Finanzverwaltung darin, zwischen dem Mehr an Bedarf und der Beschaffungsmöglichkeit der finanziellen Hifsmittel einen vernünftigen Ausgleich zu finden. Eine Herabsetzung der Staatseinnahmen bei gemindertem Bedarf ist unter den herrschenden Zeitumständen eine rein akademische Frage. Wo sich etwa Überschüsse aus einer Mehreinnahme gegenüber einer Minderausgabe einstellen, werden einzelne Aufwandszwecke reichlicher versorgt. Der allgemeine Grundsatz ist daher auch gegenwärtig gültig, daß die als notwendig erkannten Ausgaben Umfang und Art der Beschaffung der Einnahmen bedingen und so die Ausgabewirtschaft im Finanzhaushalt die Einnahmewirtschaft beherrscht.

3. Größe, Dauer und Souveränität der Zwangsgemeinwirtschaften. Schon durch ihren Umfang überragt die Finanzwirtschaft bei weitem die übrigen Wirtschaftsbetriebe. Ihre Zwecke, die Förderung vielseitiger Macht- und Kulturaufgaben, bedingen umfangreichere wirtschaftliche Mittel, als die übrigen Individualwirtschaften zur Verfügung haben. Ihre Aufgaben reichen nach Extensität und Intensität bei weitem hinaus über die Grenzen jener und sind auch teilweise anderer Art. Das zeigen schon die Hauptsummen der Budgets moderner Kulturstaaten, verglichen auch mit den größten gesellschaftlichen Wirtschaften, Unternehmun-

gen und Erwerbsgesellschaften. Ebenso ist im Gegensatz zu den sonstigen Einzelwirtschaften die Dauer der Finanzwirtschaft unbegrenzt. Sie ist an sich dem Wechsel historischer Staatsindividualitäten und den wechselnden Staatsformen entrückt. Mögen diese sich ändern und ablösen, die Finanzwirtschaft als solche bleibt fortbestehen. Darum ist sie auch in den Stand gesetzt, auf eine Reihe von Jahren hinaus Geschäfte zu unternehmen und Verbindlichkeiten einzugehen, was wegen ihrer relativ kurzen Lebensdauer oder wegen der durch Zufälle und Geschick unsicheren Zukunft andere Einzelwirtschaften nicht vermögen. Andererseits kann sie zu großen Aufgaben ungeheure Kapitalmassen ansammeln, die andere Wirtschaften gar nicht oder nur mit großen Schwierigkeiten zusammenbringen können. Die modernen Staatsschulden unserer großen Kulturstaaten sind klassische Zeugen für diese Tatsache. Auf dieser kumulativen Macht beruht auch prinzipiell die Sicherheit der Staatsleistungen und das große Vertrauen, das man finanzwirtschaftlichen Veranstaltungen entgegenbringt. Wird aber dieses Vertrauen durch einen Staat durch eigene Schuld oder durch Ungunst der Verhältnisse getäuscht, so gehen die Folgen auch viel weiter als bei irgend einer anderen Einzelwirtschaft.

Da nun der Staat der Träger der Finanzwirtschaft ist, so übertragen sich auf sie alle staatsrechtliche Eigenschaften, die jenem anhaften. Auch in der Finanzwirtschaft verfügt der Staat über die volle Souveränität gegenüber seinen Staatsangehörigen. Diese Überordnung über alle Personen und Personengemeinschaften innerhalb seines Herrschaftsbereiches tritt in tausendfältigen Lebensäußerungen zutage. Vor allem erscheint sie im Gebiete der Besteuerung und in der einseitigen Auflegung von Abgaben überhaupt. Das Bestimmungsrecht des Staates ist formell unbeschränkt und prinzipiell schrankenlos. Denn es gibt keine höhere Instanz, die seine Ausübung eindämmen könnte. In gleicher Weise ist die Finanzwirtschaft bei Schaffung ihrer Leistungen unabhängig von einer etwaigen, konkreten Nachfrage nach diesen. Es entscheidet der Wille des Staates allein.[1]) Auch in einer zweiten Richtung zeigt sich die Souveränität der Finanzwirtschaft. Sie ist auch unabhängig von der Herrschaft anderer Gemeinwesen, und die Erfüllung der von ihr anderen gegenüber eingegangenen Verbindlichkeiten ist nur mit

---

1) Dies gilt natürlich nur vom Staate selbst. Inwieweit auch den andern öffentlichen Körpern derartige Machtbefugnisse zustehen, hängt von dem Maße der Kraftübertragung an diese im Wege der Delegation ab. Vergl. § 3 dieses Abschnitts.

völkerrechtlichen, nicht aber mit den Mitteln des formellen Rechts, auch nicht durch andere Staaten erzwingbar.

Noch in einer letzten Hinsicht nimmt die Finanzwirtschaft eine singuläre Stellung ein. Nur der Staat stellt die Nachfrage nach bestimmten Gegenständen und Leistungen dar. Er ist alleiniger Abnehmer von militärischen Ausrüstungsgegenständen, nur er sucht Arbeitskräfte für Richter- und sonstige Dienststellen usw.

4. Der immaterielle Charakter der meisten Staatsleistungen. Bei den privaten Einzelwirtschaften steht im Mittelpunkte ihrer Tätigkeit die Produktion oder der Erwerb von Sachgütern, um die verschiedenen Bedürfnisse und Daseinsbedingungen für unsere Lebens- und Wohlfahrtsförderung zu befriedigen. Das Streben nach Sachgütern und Dienstleistungen für diese Aufwandszwecke füllt den Lebensgang der Privatwirtschaften aus. Der Staat hat dagegen mit seiner Finanzwirtschaft vorwiegend für immaterielle Werte Sorge zutragen. Er hat den Rechts- und Machtzweck durchzusetzen, politische Unabhängigkeit nach außen zu sichern, Rechtsschutz, Rechtspflege und Rechtssicherheit zu organisieren, er hat ferner für die zweckmäßige Lösung der verschiedensten kulturellen Aufgaben, für die allgemeine Wohlfahrt, für Kultur und Unterricht, sowie für die Beförderung des wirtschaftlichen und sozialen Lebens Fürsorge zu treffen. Alle diese Anstalten und Veranstaltungen sind nur in sichtbaren Instituten und bestimmten Organisationen erkennbar. Ihr eigentliches Wirksamwerden als Ganzes entzieht sich der augenfälligen Erscheinung und wird nur funktionell empfunden. Alle diese mehr immateriellen Leistungen lassen sich häufig überhaupt nicht in Geldwert ausdrücken, sie kommen der gesellschaftlichen Gemeinschaft zugute, ohne daß das Maß des Genusses oder der Lebensförderung für den Einzelnen zu fixieren oder ziffermäßig festzuhalten oder in konkretem Werte schätzbar ist. Darum erhält der Staat und seine Finanzwirtschaft nicht die aufgewendeten Produktionskosten zurückerstattet, wie bei der privatwirtschaftlichen Sachgüterproduktion, und damit die Mittel zu neuen Leistungen, sondern der Wirtschaftsbetrieb ist nur mit solchen Einkünften ausgestattet, durch die er die ihm gestellten Aufgaben zu erfüllen vermag. Darum rechnet auch der Staat mit den Staatsangehörigen im einzelnen nicht ab und erhebt keine besonderen Kostenbeiträge, die gleichsam Preis und Bezahlung für die Staatsleistungen sein würden.

5. Das Prinzip der generellen Entgeltlichkeit in

der Finanzwirtschaft.[1]) Diese letzte Erwägung führt uns nun zu einem weiteren Merkmal der Finanzwirtschaft, das sie von den Privatwirtschaften unterscheidet. Alles wirtschaftliche Leben unserer Kulturepoche beruht auf der verkehrswirtschaftlichen Organisation der Volkswirtschaft. Wir denken dabei an eine Gestaltung der wirtschaftlichen Verfassung, die auf Privateigentum, wirtschaftlicher Freiheit nnd Arbeitsteilung aufgebaut ist. In diesem wesentlich privatwirtschaftlichen und privatrechtlichen System vollzieht sich der Verkehr nach einer formalen Abgleichung von Leistung und Gegenleistung. Beide müssen sich möglichst genau entsprechen, und beide am Abschluß des Geschäftes beteiligte Parteien machen Gebot und Gegengebot, bis sie endlich an einem Punkte angelangt sind wo dann eine Vereinbarung der beiderseitigen Interessen und somit ein Geschäftsabschluß zustande kommt. Das diesen Vorgängen zu Grunde liegende Prinzip nennt man die spezielle Entgeltlichkeit. In der Wirtschaft des Staates kommt dieses Prinzip nur ausnahmsweise zur Anwendung, wie z. B. bei einzelnen Staatsverwaltungseinnahmen, bei den Gebühren oder den erwerbswirtschaftlichen Einkünften. In der Hauptsache steht das Grundverhältnis zwischen Staat und Staatsangehörigen auf einer anderen Basis.

Die Staatsleistungen sind immateriell und unverkäuflich. Ihr Wert kann niemals nach Maß und Umfang in sachlichen oder persönlichen Gegenleistungen der Staatsangehörigen gemessen werden. Eine Preisfestsetzung im Sinne des privatwirtschaftlichen Verkehrs kann nicht stattfinden. Es fehlt eine separate Abrechnung und spezielle Wertvergleichung. Vielmehr herrscht als Regel in der Finanzwirtschaft die generelle Entgeltlichkeit, die nur eine allgemeine Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung kennt und von der Einzelrechnung ganz absieht. Damit hängt es auch zusammen, daß die Gegenleistung, die der Staat beansprucht, nicht vertragsmäßig vereinbart wird, sondern in einseitiger Feststellung durch den Staat bestimmt wird. Für die Leistungen der dem Staatswillen unterworfenen Subjekte treten daher an Stelle der (freien) Konkurrenz andere Erwägungen, wie z. B. die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei den Steuern. Auf die Höhe der Leistungspflicht ist der einzelne überhaupt ohne Einfluß.

Bei andern öffentlichen Körpern, vornehmlich bei den Gemeinden ist die generelle Entgeltlichkeit nicht so scharf ausgeprägt, wie bei

---

1) Wagner, Grundlegung. 2. Aufl. Leipzig 1879, S. 282 ff.

der Finanzwirtschaft des Staates. Vielfach kommen dort Kombinationen zwischen speziellem und generellem Entgelt vor.

6. Das Prinzip des Zwangs. Da der Staat und die öffentlichen Körper als Zwangsgemeinwirtschaften erscheinen und wirtschaftliche Organe sind, deren Angehörige mit Zwang zu Gemeinschaften zusammengefaßt werden, Beitritt oder Austritt nicht in ihrer Verfügungsgewalt liegt, so ist auch das Entwickelungsprinzip der Finanzwirtschaft der Zwang. Die übrigen privaten oder vergesellschafteten Wirtschaftsformen kennen auf unserer Kulturstufe nur die Freiwilligkeit im wirtschaftlichen Verkehr. Dies entspricht der verkehrswirtschaftlichen Organisation der Volkswirtschaft, der kapitalistischen Verkehrswirtschaft überhaupt. Das Einzelinteresse wird aber bei der Finanzwirschaft durch die unbegrenzte Zwangsgewalt des Staates unter die Gemeinschaftsinteressen gebeugt. Die so konstruierte Finanzgewalt eröffnet somit der Finanzwirtschaft neben den verkehrswirtschaftlichen noch besondere Erwerbsarten. Ihr steht auch der Zwangserwerb zu Gebote, während die privaten Einzelwirtschaften nur verkehrswirtschaftliche auf Privateigentum und freien Vertrag gestellte Erwerbsarten kennen.

Der Zwang in der Finanzwirtschaft bezieht sich sowohl auf den Erwerb von Sachgütern (Geld) als auch auf die Beschaffung der notwendigen Arbeitskräfte. Die Finanzgewalt kann daher Vermögen und Vermögensteile für die Kollektivbedürfnisse der Gemeinschaft in Anspruch nehmen und so mit den gewonnenen Mitteln Zwecke der Gemeinschaft erfüllen. Die wichtigsten Formen sind die Abgaben und Auflagen sowie die Zwangsanleihen. Außerdem kann sie die persönliche Arbeitskraft der Staatsangehörigen teils zu einzelnen Diensten, teils auf längere Dauer überhaupt zwangsweise für die Gemeinschaft nutzen, wie dies in unbesoldeten Ämtern, Ehrenämtern und im Kriegs- und Heeresdienst auf allen Kulturstufen geschah und heute noch geschieht. Dieser Zwang ist ein materieller und ein formeller. Einmal bestimmt der Staat Inhalt, Umfang und Maß des Zwangserwerbs, und sodann setzt er einseitig die Formen fest, in denen die Staatsangehörigen die geforderten Zwangsbeiträge und Zwangsleistungen zu bieten haben.

Das Prinzip des Zwangs ist an sich ein charakteristisches, vielleicht sogar das charakteristische und typische Merkmal der Finanzwirtschaft. In der Ausübung dieser Zwangsrechte und in ihrem Maße spiegelt sich die ganze geschichtliche Entwickelung wider. Die Vorgänge haben hier einen verschiedenen Verlauf genommen beim Zwangserwerb von Sachgütern und bei der zwangs-

weisen Beschaffung der Arbeitskräfte für den Staat. In den älteren Epochen der Finanzgeschichte war der Bedarf an Zwangsbeiträgen gering. Denn die Staatsgewalt (Herrscher) vermochte aus dem Vermögen, über das sie verfügte, den öffentlichen Aufwand ausreichend zu bestreiten. Nur in Zeiten der Not und in sonstigen Ausnahmefällen war man genötigt, die Güterbestände der privaten Einzelwirtschaften stärker zu Leistungen heranzuziehen. Später wuchsen aber die Staatsaufgaben mehr und mehr, Boden und sachliche Produktionsmittel gingen in steigendem Maße aus den Händen der Gesamtheit in das Privateigentum der einzelnen über, und überhaupt wurde die ältere, einfache Naturalwirtschaft durch die Geldwirtschaft abgelöst, die frühere Standesgliederung wird durch eine Berufsgliederung mit geldbezahlten Beamten, Soldaten, Priestern, Lehrern usw. ersetzt. Die Notwendigkeit, für die neuen Organisationsformen des Staatslebens mehr Geldleistungen zu schaffen, führte zu einem System wirtschaftlicher Zwangsleistungen der Staatsangehörigen und ihrer Wirtschaften. Je mehr nun überdies Funktionen, die bisher von andern sozialen Organen, Familie, Geschlechtsgemeinschaft, Genossenschaft, Gefolgschaft usw., verrichtet worden waren, zu Staatsaufgaben wurden, desto mehr stiegen auch die Ansprüche an die zwangsweisen Beiträge. Das ganze Abgabenwesen, vor allem die Steuern und teilweise auch die öffentlichen Schulden sind aus diesen Wurzeln herausgewachsen. Gerade den umgekehrten genetischen Prozeß haben die Zwangsdienste durchlaufen. Ursprünglich wurden Leistungen und Arbeitskräfte, die zur Erfüllung der Staatsaufgaben gebraucht wurden, durch Zwang beschafft, der vielfach durch Sitte, Gewohnheit und Herkommen begründet war. Bei der Einfachkeit der Staatstätigkeiten, im Kriege, bei Gericht und in der Verwaltung genügte dies vollkommen, zumal da diese Funktionen Nebenämter bestimmter Lebenskreise waren. Mit der fortschreitenden Entwickelung wurden aber immer höhere Anforderungen an die technische Verwaltung der Ämter und die Staatsfunktionen gestellt, die eine fachmäßige Bildung und berufsmäßige Schulung, mancherlei Kenntnisse und Erfahrungen voraussetzten. Es entstanden militärisch geschulte Söldnerheere, ein gelehrter Richterstand, ein Stand der Finanz- und Verwaltungsbeamten, der Unterricht trennte sich in vielen Stufen von der Kirche und den Klosterschulen u. a. m. Zwangsdienste versagten, und man sah sich genötigt, für solche zum Lebensberuf gewordene Ämter vertragsmäßig Arbeitskräfte anzuwerben, die Zwangsleistungen treten zurück. So hat denn die Entwickelung im modernen Staat zur Ausscheidung oder doch zu

weitgehender Einschränkung des Zwangsprinzips bei den Arbeitsleistungen im Staate geführt. Heute sind aus der älteren Epoche nur noch als Überreste vorhanden der zeitlich wesentlich beschränkte Dienst im stehenden Heere und in der Marine, der unentgeltliche Schöffen- und Geschworenendienst und eine Mehrzahl unbesoldeter Ehrenämter. In der Hauptsache hat die freiwillige, geldentlohnte Arbeitskraft den älteren persönlichen Zwangsdienst aufgesogen.

Das Zwangsprinzip gilt unbedingt beim Staate, bei den übrigen öffentlichen Körpern nur bedingt nach Maßgabe und Wirkung der Delegation.

§ 2. **Die Technik und die Entwickelungsepochen der Finanzwirtschaft.** Die Finanzwirtschaft setzt sich, wie jede andere Einzelwirtschaft, aus zwei Hauptbestandteilen zusammen, aus einer Ausgabewirtschaft und aus einer Einnahmewirtschaft. Sie stellen sich dar als die Gesamtheit der Staatseinnahmen und der Staatsausgaben, bedingen und berühren sich gegenseitig. Bei der Wirtschaft des Staates beherrscht die Ausgabewirtschaft die Einnahmewirtschaft, im Gegensatz zum Verfahren der übrigen Einzelwirtschaften in einer Volkswirtschaft. Aber auch gerade von den volkswirtschaftlichen Entwickungsbedingungen sind die Finanzen eines Landes abhängig. Hier ist besonders die natürliche geographische Lage eines Landes, seine Größe, die Bodenbeschaffenheit, das Klima, die natürliche Ausstattung mit Naturgaben von weittragender Bedeutung. Ebenso wirkt das Volk und seine Geschichte auf die Gestaltung der finanziellen Verhältnisse ein. Endlich hinterlassen aber auch die politischen Ereignisse in einem Staate erkennbare Spuren, so die politische Verfassung, die wechselnden Schicksale im Völkerleben, Kriegserfolge, Niederlagen, Revolutionen und politische Katastrophen, überseeische Kolonien und Weltmachtspolitik sowie die ganze Reihe ähnlicher Erscheinungen.

Denn alle Finanzfragen sind in einem gewissen Sinne politische Machtfragen. Diese kommen dann stets auf dem wichtigsten Gebiete, der Besteuerung, zum Austrag. Das Finanzwesen ist daher wesentlich beeinflußt durch die Gesellschaftsordnung und namentlich durch die in dieser herbeigeführte Verteilung der öffentlichen Lasten. Das Vorhandensein bevorrechteter Klassen und privilegierter Stände, die soziale Klassenbildung überhaupt und die Unterdrückung der unteren Schichten der Bevölkerung haben der Wirtschaft des Staates in den älteren Epochen ebenso das Gepräge aufgedrückt, wie die staatsbürgerliche Gleichheit, die Allgemeinheit der Besteuerung, das Wirksamwerden ethischer und sozialer Motive und

die stärkere Belastung der leistungsfähigeren Wirtschaften unter gleichzeitiger Entlastung und Schonung der ärmeren Volksklassen die moderne Finanzpolitik kennzeichnen. Die absolute Regierungsform hat der Technik der Finanzwirtschaft einen anderen Charakter gegeben, als der Verfassungstaat, in dem die Volksinteressen durch die Volksvertretung entscheidend zu Worte kommen. Der patriarchalische Staat hat wieder andere Lebensäußerungen als die ständische Monarchie, die Republik andere als die monarchisch regierten Staaten. Schließlich übt die größere oder geringere Zentralisation, wie die stärkere Dezentralisierung fühlbare Wirkungen aus. Dies gilt insbesondere vom Verhältnis des Staates zu den unterstaatlichen und oberstaatlichen Körpern, von der Verteilung der öffentlichen Aufgaben unter Staat, Gemeinde, Kreis, Provinz, Reich, Bund usw., von der Ausstattung dieser Gemeinwesen mit wirtschaftlichen Mitteln und von der Bei-, Über- oder Unterordnung dieser Verbände untereinander.

Endlich zeigt die Finanzwirtschaft das Bild der wirtschaftlichen Technik und der Wirtschaftsstufe überhaupt, auf der die Entwickelung eines Volkes steht. Hier sind vor allem die Methoden wichtig, nach denen der Staat und die öffentlichen Körper die Mittel zur Deckung der Aufwandszwecke beschaffen, sowohl für die Auswahl als auch für das Maß der öffentlichen Einkünfte. Der Markstein war dabei der engültige Sieg der Geldwirtschaft, des Geldgebrauches und der geldwirtschaftlichen Institute über den naturalen Austausch der Güter. Die geldwirtschaftliche Umbildung der Finanzhaushalte ist die notwendige Voraussetzung für die moderne Entwickelung der Steuersysteme. Der Stand der Technik selbst war dann maßgebend für die Konstruktion der einzelnen Steuerformen. In gleicher Weise hat aber auch die Ausbildung der Arbeitsteilung und der Berufsgliederung gewirkt. Sie hat insbesondere an Stelle der älteren Dienstleistungen und Ehrenämter das moderne, geldbezahlte Berufsbeamtentum gesetzt und zur Voraussetzung höherer, besserer Leistungen gemacht. Geldwirtschaft und Berufsbeamtentum sind darum untrennbare, finanzwirtschaftliche Erscheinungen. Die Entstehung kreditwirtschaftlicher Einrichtungen und die verfeinerte Organisation der Kreditvermittelung hat zugleich den öffentlichen Wirtschaften eine wichtige Quelle zur Befriedigung außerordentlicher Bedürfnisse erschlossen. Staatskredit und Staatsschulden sind seitdem zu typischen Bestandteilen des Finanzwesens geworden.

Es wird an einer anderen Stelle in diesem Werke (Bd. III., 7. Buch) Aufgabe unserer Darstellung sein, den Inhalt und die Gliederung des Staatsaufwands oder der Staatsausgaben im Zu-

sammenhang mit der Einrichtung der öffentlichen Haushalte im einzelnen zu schildern und in deren Grundformen nachzuweisen. Hier genügt es, die hauptsächlichsten Erscheinungen der staatlichen Ausgabe- und Einnahmewirtschaft in einem zusammenfassenden Überblick festzuhalten.

Wir wollen daher im folgenden zunächst die Typen der Ausgabewirtschaft oder der Aufwandszwecke, dann der Einnahmewirtschaft oder der Deckungsmittel und endlich die Staatsschulden zu überschauen suchen.

I. Die Ausgabewirtschaft und die Aufwandszwecke.

Alle Aufwendungen, die der Staat[1]) zur Lösung seiner Aufgaben und zur Erfüllung seiner Zwecke zu machen hat, lassen sich auf zwei typische Grundformen zurückführen: auf den Rechts- und den damit verbundenen Machtzweck und auf den Kultur- und Wohlfahrtszweck.[2])

Die erste Gruppe umfaßt die Fürsorge für Einrichtung und Erhaltung der Rechtsordnung im Innern des Staates, des Volks und der heimischen Volkswirtschaft durch Gesetzgebung, Regierung, Rechtspflege und Rechtserhaltung und sodann die Aufrechterhaltung und Sicherung der nationalen Unabhängigkeit gegenüber den andern Völkergemeinschaften und Staaten, die Wahrung der eigenen Souveränität gegen fremde An- und Übergriffe.

Die zweite Gruppe besteht in der Einrichtung und Förderung aller Maßregeln und Institute, die den physischen, wirtschaftlichen geistigen, sittlichen und religiösen Lebensaufgaben der Gesamtheit und der einzelnen Individuen gewidmet sind. Der Staat schafft dadurch die allgemeinen Bedingungen zur Befriedigung der Gemeinbedürfnisse und bringt sie dann in den Genuß der einzelnen. Er beseitigt teils die Hindernisse, die den einzelnen und den sozialen Gruppen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit gegenübertreten, teils errichtet er Anstalten zur unmittelbaren Lebensförderung der Staatsangehörigen.

---

1) Im folgenden sprechen wir nur vom Staate unter Ausscheidung der übrigen öffentlichen Körper. Im nächsten § 3 dieses Abschnitts sollen dann die Abweichungen und Ähnlichkeiten der Gemeinde- und der Bundeshaushalte charakterisiert werden.

2) Wagner, Grundlegung, 2. Aufl. Leipzig 1879, S. 301—341 und Fin I. §§ 32—37, S. 63—78. Über das Schema der Aufwandszwecke und später der Deckungsmittel vergl. meine finanzstatistischen Veröffentlichungen in den Jahrb. f. Nat.-Ök. u. Stat. Zuletzt „Beiträge zur vergleichenden Finanzstatistik europäischer Großstaaten i. J. 1898“, III. Folge, Bd. 19 (1900), S. 34—61. Einzelheiten im Anschluß an die Geschichte und tatsächliche Gestaltung der Finanzhaushalte bleiben dem 7. Buche im III. Bande vorbehalten.

In den Wirtschaftsplänen des Staates oder den Etats (Budget) sind je nach der historischen Entwickelung oder nach staatsrechtlichen und finanztechnischen Erwägungungen diese Aufwandszwecke in verschiedene Etatskapitel und -Titel untergebracht, die in den Budgets der einzelnen Staaten naturgemäß starke Abweichungen zeigen. Will man aber vom Standpunkt der Finanzwissenschaft in Wesen und Umfang des Staatsaufwands eindringen, so muß man aus den verschiedenartigen etatsrechtlichen und etatstechnischen Erscheinungsformen der verschiedenen Länder das Gemeinsame herausschälen und das Zusammengehörige mit einander verknüpfen. Wir gelangen dann zu folgendem Schema der Aufwandszwecke und der Staatsausgaben.

I. Aufwand für den Rechts- und Machtzweck.

1. Ausgaben der Verfassung und der politischen Organisation: Zivilliste des Herrschers (Gehalt des Präsidenten), Apanagen, Kosten der Landesvertretung.
2. Ausgaben der Justizverwaltung: Gerichte und Rechtspflege.
3. Ausgaben für die auswärtigen Angelegenheiten: Gesandtschaften, Konsulate, auswärtige Vertretung überhaupt.
4. Ausgaben für Heer und Flotte.

II. Aufwand für den Kultur- und Wohlfahrtszweck oder für die Zivilverwaltung.

1. Ausgaben für die innere (politische) Verwaltung.
2. Ausgaben für die volkswirtschaftliche Verwaltung: Landwirtschaft, Gewerbe, Handel, öffentliche Arbeiten und Verkehrsanstalten.
3. Ausgaben für Kultus, Unterricht, Wissenschaft und Kunst.
4. Ausgaben für das Gesundheits- und Medizinalwesen.
5. Ausgaben für die Kolonien.

III. Aufwand für die eigenen Zwecke der Finanzverwaltung.

1. Ausgaben für die allgemeine Finanzverwaltung.
2. Ausgaben für den Obersten Rechnungshof (Oberrechnungskammer).
3. Ausgaben für die Staatsschulden.

IV. Betriebs-, Erhebungs- und Regiekosten.

1. Bei den erwerbswirtschaftlichen Einkünften.
2. Bei den Erwerbs- und Aufwandsteuern.
3. Bei der Schuldenverwaltung.

Die gesamten Ausgaben dienen dann ferner, wenn wir von ihrer Zweckbestimmung absehen und ihre generelle Verwendung in Betracht ziehen, dem Personalaufwand einer- und dem Sachaufwand andererseits.

Der Personalaufwand (Personalbedarf, Personaletat) ist an sich der Inbegriff der Dienst- und Arbeitsleistungen, deren der Staat zur Durchführung seiner Aufgaben und Zwecke bedarf. Verkehrs- und geldwirtschaftlich ausgedrückt, ist er diejenige Geldsumme, die zur Besoldung, Entlohnung, Bezahlung der von ihm benötigten Arbeitskräfte und zur Bestreitung der Ruhegehälter und Ruhegenüsse des Berufsbeamtentums verwandt werden (Besoldungsetat). Der Sachaufwand (Sachgüter-, Realbedarf, Sachetat) ist an sich der Inbegriff der vom Staate selbst hergestellten oder tauschwirtschaftlich oder zwangsweise erworbenen Sachgüter zur Lösung der Staatsaufgaben. Heute ist er in der Hauptsache mit dem Geldaufwand für diese Zwecke identisch. In den Budgets oder Etats der einzelnen Länder werden darum in den verschiedenen Abteilungen (Kapiteln, Titeln, Rubriken) der Ausgaben „persönliche" und „sächliche" Ausgaben unterschieden.

Die Ausgabewirtschaft des Staates nimmt mit der steigenden Kultur- und Wirtschaftsentwicklung an Umfang stetig zu. Die Aufwandszwecke sind in einem nie ruhenden Wachstum begriffen. Diese Vorwärtsbewegung ist wiederum ein Niederschlag der zunehmenden Staatstätigkeiten, die ihrerseits aus der Vermehrung, Verfeinerung und Vervielfältigung der Staatsaufgaben und Staatszwecke entspringen. Darum sind die Staatsaufgaben einem fortwährenden geschichtlichen Wechsel unterworfen. In den älteren Zeiten lag der Schwerpunkt des gesellschaftlichen Gemeinschaftslebens in der Familie und im Hause. Die ganze Familienverfassung war auf die Befriedigung der Gemeindebedürfnisse eingerichtet. Das wirtschaftliche und soziale Organ hierfür ist die mehr oder weniger geschlossene Hauswirtschaft mit ihrem allerdings auf die Familie begrenzten Wirkungskreise. Für die Betätigung der Gemeinwesen bleibt nur ein ziemlich beschränkter Raum. Später aber treten Familie und Hauswirtschaft mehr zurück, die Arbeitsteilung schafft eine veränderte Gliederung der Gesellschaft, andere Träger der gesellschaftlichen Aufgaben. Das Haus gibt der Reihe nach bestimmte Funktionen an andere Organe ab: an gemeinwirtschaftliche Institute, an Genossenschaften, an die Gemeinde, an den Staat. So beginnen die Gemeinwesen bald eine Mehrzahl öffentlicher Verrichtungen zu übernehmen. Dieser Fortschritt wird zuerst in den Städten erreicht, und daher zeigt die Stadtwirtschaft zuerst reicher gegliederte Finanzhaushalte, die auch zuerst geld- und steuerwirtschaftlich werden. Viel später folgen dann die Territorialstaaten und Länder nach, wo die alte Naturalwirtschaft noch

lange auch die Finanzwirtschaft beherrscht. Die Verbreitung der Geldwirtschaft und die allgemeine Einbürgerung des Geldgebrauches haben dann vor allem seit dem 16. Jahrhundert den endgültigen Umschwung herbeigeführt. Dabei waren in erster Linie zwei Ereignisse wirksam, das Emporkommen der landesherrlichen Gewalt und die durch die neue Kriegstechnik bedingte Umgestaltung des Heer- und Wehrwesens. Jener gelingt es, die Macht der Stände zu brechen und das absolute Regiment zu errichten, diese bedarf der geldbezahlten Soldheere und geldwirtschaftlicher Kriegskosten. Die Finanzhaushalte müssen dabei bedacht sein, mit den Aufwandszwecken auch ihre Einnahmequellen zu erweitern. Die Wirtschaft des Staates wird mehr und mehr auf die Steuereinnahmen gestellt und benutzt den Kredit durch die Aufnahme von Staatsschulden. Seit dem 17. und 18. Jahrhundert entwickelt die absolute Monarchie unter der Herrschaft merkantilistischer Ideen neue Staatsaufgaben und sucht auch weiteren wirtschaftlichen und kulturellen Bedürfnissen gerecht zu werden. Was die Ära des absolutistischen Wohlfahrts- und Polizeistaates begonnen, das hat der moderne Verfassungsstaat zum Abschluß gebracht, den vielgestaltigen Bau des modernen Haushalts mit seinen mannigfach abgestuften Aufwandszwecken, die stets gesteigert werden. Er hat uns gewöhnt, Budgets von 2 bis 3 Milliarden als durchaus alltägliche Erscheinungen zu betrachten. Dieser ganze Entwickelungsprozeß mit seiner Extensität hat indessen seit den letzten 100 Jahren eine weitere Ausgestaltung erfahren. Es hat sich gezeigt, daß der Umfang der öffentlichen Aufgaben allmählich über die Leistungsfähigkeit eines einzigen Organs hinauswächst. Der Staat allein kann die Ansprüche, die an ihn gestellt werden, nicht mehr befriedigen. Das praktische Ergebnis dieser Tatsache war die Schaffung neuer Organe, denen selbständige Wirkungskreise und selbständige Finanzmittel zugewiesen werden. Durch die Dezentralisierung der Staatsverwaltung ist die Organisation der Selbstverwaltung und durch die Konzentration selbständiger Staaten sind höhere staatliche Einheiten entstanden. Diese unterstaatlichen und oberstaatlichen Körper haben besondere Finanzwirtschaften erhalten und sind zu selbständigen Trägern der dem Staate nachgebildeten Finanzhaushalten geworden.

II. Die Einnahmewirtschaft und die Deckungsmittel.

Um den Staatsaufwand zu bestreiten, bedarf der Staat Einnahmen oder, wenn wir uns allgemeiner ausdrücken wollen, er muß

über Deckungsmittel verfügen. Dieser weitere Begriff erscheint am Platze, da es sich nicht allein um eigentliche Einnahmen, Einkünfte, besonders Geldeinnahmen handelt, sondern auch um Dienste und Leistungen, die allerdings in den Haushaltungsetats dann in geldwirtschaftlicher Gestalt wiederkehren.

Die Finanzwirtschaft muß, wie jede andere Einzelwirtschaft, für ihren technischen Betrieb über persönliche Arbeitskräfte und sachliche Produktionsmittel verfügen. Jene haben Dienste zu leisten, diese bilden dafür das materielle Substrat. Beide Kategorien kann der Staat auf verkehrswirtschaftlichem Wege nach Analogie der privaten Wirtschaften beschaffen. Es stehen ihm jedoch kraft des Prinzips des Zwangs noch besondere und wirkungsvollere Erwerbsarten zu, die den sonstigen Individualwirtschaften fehlen. Diese Erscheinungen wechseln vielfach im Laufe der Geschichte und sind verschieden nach Kulturepochen, Staaten und Völkern.

Betrachten wir daher zuerst die Art der Beschaffung der Deckungsmittel und sodann, wie sie sich im Staatshaushalt in geldwirtschaftlicher Form gliedern.

I. Die Arbeitskräfte. Die Dienste und Leistungen der Arbeitskräfte werden vom Staat in dreifacher Form gewonnen:

1. Durch freiwillige, unentgeltliche Leistungen. Sie kommen heute noch als unbesoldete Ehrenämter vor, besonders in kleineren Verwaltungskreisen, wie bei der Gemeinde, den Kreisen usw., sind aber bei der Wirtschaft des Staates selten. Sie entsprechen mehr den einfachen Verhältnissen früherer Kulturperioden und den geringen Ansprüchen an die technische Fachausbildung. Den modernen Formen des Staatslebens vermögen sie nur ausnahmsweise gerecht zu werden. Auch fehlt es regelmäßig an der notwendigen Qualität der Leistung wie an der Bereitwilligkeit der Staatsbürger zu umfangreicheren, beschwerlichen oder zeitraubenden Diensten.

2. Durch Zwangsdienste. Die Staatsbürger werden zwangsweise verpflichtet, dem Staate ihre Zeit und Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Der Hauptfall ist heute noch der Heer- und Wehrdienst beim Landheer und in der Marine, wogegen andere Fälle, wie der Schöffen- und Geschworenendienst u. a. m., von untergeordneter Bedeutung sind. Ein Entgelt wird überhaupt nicht gewährt oder nur teilweise nach einseitiger Festsetzung durch die öffentliche Gewalt. Diese Art der Beschaffung war bei allen Völkern und zu allen Zeiten in Übung, ist aber heute wesentlich beschränkt. Denn ohne Entgelt können von den meisten die Dienste

überhaupt nicht geleistet werden; der Staat muß wenigstens für freien Unterhalt sorgen und besondere Auslagen und Kosten ersetzen. Sodann wird die Gleichheit der Lasten verletzt, und endlich steht vielfach die Qualität der Leistung nicht auf derjenigen Höhe, die der moderne Staat verlangen muß.

3. Durch vertragsmäßige, entgeltliche Dienste. Leistung und Gegenleistung werden genau abgeglichen. Die Dienste werden freiwillig auf Grund eines generellen oder speziellen Abkommens (Dienstvertrag) geleistet. Der Staat verschafft sich auf diese Weise die überwiegende Mehrzahl der benötigten Arbeitskräfte. Die Form des Entgelts oder der Entlohnung kann dabei sehr verschieden sein. Sie besteht entweder in der Übertragung bestimmter Erwerbsmittel (Grundstücke, Gewerbe) oder in der Anwartschaft auf Geldeinnahmen aus Gebühren, Taxen, Sporteln, Strafgeldern und Anfällen oder endlich in fester Geldbesoldung. Mit dem materiellen Entgelt konkurrieren häufig immaterielle Werte (Titel, Würden, Ehren, Rang usw.). Im modernen Staat ist diese Form der Anwerbung der Dienste die Regel. Sie ist überall da unentbehrlich, wo der öffentliche Dienst hohe Ansprüche an die technische Qualität der Leistung stellen muß, die eine fachmännisch vorbereitete und geschulte Arbeitskraft voraussetzt. Der Repräsentant hierfür ist das System des geldbezahlten Berufsbeamtentums, der geldbezahlten Richter, Soldaten, Lehrer u. dgl. m.

II. Die sachlichen Produktionsmitttel. Sie sind teils unbewegliche Güter (Grundstücke, Gebäude), teils bewegliche Sachgüter, auf unserer Kultur- und Wirtschaftsstufe vor allem in der Form von Geld. Sie werden teils zur Herstellung von Leistungen, teils zur Bezahlung der Arbeitskräfte verwendet.

1. Grundstücke, Gebäude, Anlagen. Diese dienen entweder unmittelbar zu bestimmten Verwendungen, wie Gebäude zur Unterbringung von Gerichten, Behörden, Schulen, Gefängnissen usw., und bilden dann das Verwaltungsvermögen, oder diese Kapitalien haben den Zweck, dem Staate und den öffentlichen Körpern Einnahmen, insonderheit Geldeinkünfte, zu gewähren, wie die Nutzung von Feldgütern, Forsten, Eisenbahnen, Gewerben usw. und heißen dann Finanzvermögen (Erwerbsvermögen). Diese Kapitalanlagen entstammen dem älteren Gemeindebesitz und dem staatlichen (landesfürstlichen) oder Volksbesitz, oder sie sind durch verkehrsmäßige Erwerbung (Kauf, Tausch) oder endlich durch Zwangsenteignung in die Verfügungsgewalt des Staates oder der öffentlichen Körper gelangt.

2. Freiwillige Zuwendungen. Solche freiwillige Zuwendungen, wie Gaben, Geschenke, Stiftungen, Sammlungen usf. kamen zu allen Zeiten vor, wenn sie auch nur formell den Charakter freiwilliger Darbietungen hatten, während sie tatsächlich auf Herkommen, Sitte und Recht beruhten. Dahin zählen in den älteren Epochen die Gaben der angelsächsischen Vasallen, die donationes pro habenda regis benevolentia, ut rex perdonet, remittat iram, dann die Leistungen nach Lehnsrecht aus der trinoda necessitas[1]), das don gratuit des französischen Klerus im Ancien Régime, ebenso die Geschenke asiatischer Großen an ihre Herrscher u. dgl. m. In der neueren Zeit lassen sich noch am ehesten die Zwangsanleihen in Notzeiten mit solchen Zuwendungen vergleichen. Im modernen Staat haben sie als regelmäßige Quelle öffentlicher Einkünfte keine erhebliche Bedeutung mehr.

3. Hebungen aus Gerechtsamen oder Regalien. In der früheren Zeit waren solche Einkünfte aus dem Zoll-, Münz-, Bergwerksregal, aus Justiz- und Lehensgefällen, aus herrenlosen Gütern u. a. m. politisch wie finanziell sehr beachtenswert. Heute sind sie staatsrechtlich verschwunden, teilweise sind sie in anderen staatlichen Einnahmearten aufgegangen, oder sie sind im volkswirtschaftlichen Interesse als finanzpolitische Institute überhaupt verschwunden, wie die Einkünfte aus dem Münzregal.

4. Zwangsbeiträge oder Abgaben (Auflagen).[2]) Wir verstehen unter Abgaben dauernde oder einmalige Leistungen, die auf Grund eines öffentlichrechtlichen Zugehörigkeitsverhältnisses an den Staat oder an einen anderen öffentlichen Körper geleistet werden. Sie sind stets der Ausdruck einer persönlichen oder sachlichen Abhängigkeit und werden von den Bezugsberechtigten kraft des Zwangs erhoben, der als Erwerbsart den Zwangsgemeinwirtschaften zusteht. Die Erträgnisse dieser Zwangsbeiträge dienen in erster Linie zur Deckung der Kosten, die der öffentliche Aufwand verursacht. Der Zwang ist entweder ein absoluter und ist bedingt durch die abgabebegründende Tatsache an sich, wie bei den Steuern

---

1) Diese Fälle, in denen schon vor der Entwickelung der Standschaft und Landesherrlichkeit die Vasallen sich nicht weigern durften, eine außerordentliche Beisteuer zu leisten, waren: Lösegeld bei Gefangenschaft der Lehnsherrn, Ausstattung seiner ältesten Tochter und Ritterschlag seines ältesten Sohns.

2) Der Streit um die Terminologie Abgaben oder Auflagen? ist von keiner großen Bedeutung. Es ist nur ein Unterschied in den Worten, nicht aber im Sinn. Allerdings weisen beide Bezeichnungen auf ihren verschiedenen Ursprung hin: die Abgaben auf Freiwilligkeit, die Auflagen auf Zwang.

(Staatsangehörigkeit, Aufenthalt, Einkommen, Aufwand), oder er ist ein relativer, der besondere staatliche Tätigkeiten zur Voraussetzung hat, wie bei den Gebühren (Amtshandlung).

Die Gegenleistung des Staates ist teils eine spezielle Vergeltung, teils ein generelles Entgelt (s. o.). Danach unterscheiden wir:

1. Spezielle Abgaben: Gebühren, Verwaltungseinnahmen Beiträge usw. und

2. generelle Abgaben oder Steuern.

Die Abgaben in ihren verschiedenen Erscheinungsformen bilden die eigenliche Grundlage der Finanzwirtschaft der modernen Kulturstaaten.

Zur Bestreitung eines außerordentlichen Staatsaufwands ist auch der Staat genötigt, den öffentlichen Kredit in Anspruch zu nehmen. Dadurch werden dann die Staatsschulden zu einem konstanten Bestandteil der Finanzwirtschaft der öffentlichen Körper. Sie beeinflussen daher ganz wesentlich alle Vorgänge und Maßregeln der Finanzhaushalte.

Wenn wir nun von der finanzrechtlichen Gliederung der Einnahmen in den einzelnen Staaten absehen, die immer das Ergebnis der historischen, politischen, staatsrechtlichen und finanztechnischen Entwickelung eines Staates und seiner Finanzwirtschaft sind, und es vielmehr versuchen wollen, aus der Verschiedenheit der Erscheinungen das Gleichartige zusammenzufassen, so läßt sich folgendes Schema der Staatseinkünfte aufstellen.

A. Die Deckung des ordentlichen Staatsaufwands.

I. Die erwerbswirtschaftlichen Einkünfte:

1. Domänen: Feldgüter und landwirtschaftliche Betriebe. Die Staatsforsten. Salinen, Berg- und Hüttenwerke.
2. Gewerbliche Unternehmungen und Kapitalanlagen: Staatsfabriken, Handels- und Bankgeschäfte. Beteiligungen. Kapitalfonds und werbendes Vermögen.
3. Staatliche Verkehrsanstalten: Staatseisenbahnen. Schifffahrtsstraßen und Kanäle. Elektrische Anlagen.

II. Verwaltungseinnahmen.

1. Gebühren.
2. Beiträge oder Interessenbeiträge.

a. Steuerpräzipuen.

α. Staatsverwaltungseinnahmen ohne erwerbswirtschaftlichen Charakter;

β. Einnahmen aus Verkehrsanstalten (ohne erwerbswirtschaftlichen Charakter);
γ. Beiträge der Arbeiterversicherung;
δ. Beiträge zu Interessenvertretungen;
ε. Beiträge für Benutzung von Heilanstalten;
ζ. Beiträge für Benutzung von Wasser-, Gas- und elektrischen Anlagen.

b. Zwecksteuern.

α. Steuern von geselligen Vereinen;
β. Billardsteuern;
γ. Fahrräder- und Automobilsteuern;
δ. Theater- und Lustbarkeitssteuern;
ε. Spezialabgaben vom Schankgewerbe.

3. Ersatzleistungen.
   a. Vermögens-, Geldstrafen und Bußen.
   b. Wehrgeld (Wehrsteuer).

III. Steuern.

1. Die Glieder der Erwerbsbesteuerung:
   a. Ertragssteuern: Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalrenten-, Lohn- und Besoldungssteuern, kleinere Ertragssteuern.
   b) Einkommensteuer.
   c. Vermögens-, Erbschafts-, Schenkungs-, Wertzuwachssteuern.
   d. Verkehrssteuern: Umsatzsteuern und Steuern vom Wertverkehr.
2. Die Glieder der Aufwandbesteuerung.
   a. Die inneren Verbrauchssteuern: Getränke-, Verzehrungs-, Tabaksteuern, kleinere Verbrauchssteuern.
   b. Die Zölle.
   c. Die direkten Aufwandsteuern: Wohnungs- und Luxussteuern.

VI. Die Verbandsbeiträge politischer Gemeinschaften.

1. Matrikularbeiträge.
2. Dotationen.

B. Die Deckung des außerordentlichen Staatsaufwands.

I. Veräußerung von Staatseigentum.

II. Zwangsanlehen und außerordentliche Steuern.

III. Staatsschulden.[1])

Die Finanzwirtschaft muß ihre wirtschaftlichen Hilfsmittel zweckmäßig anordnen. Auf diese Kombination sind die jeweiligen

---

1) Seligman, The Classification of Public Revenue. Quarterly Journal of Economics. 1893 II; Willgren, Das Staatsbudget. Helsingfors 1899.

allgemeinen wirtschaftlichen, politischen und sozialen Verhältnisse von entscheidendem Einfluß. Sie ist daher in den verschiedenen Kulturepochen einem geschichtlichen Wechsel unterworfen. Bei allen Völkern beginnt die Finanzwirtschaft mit einer Vorherrschaft der Domänen, mit der Domanialwirtschaft. Die Domänen, der Grundbesitz des Landesherrn und der Krone, bilden die Grundlage aller öffentlichen Einkünfte. Wie der Herrscher seine Herrschaftsrechte als Privatrechte behandelt, sie als Zubehör seiner Domänen betrachtet und aus diesen den Ursprung jener herleitet, so bilden auch der persönliche Haushalt des Fürsten und der Staatshaushalt eine Einheit. Die Kosten für beide werden aus den Erträgen des Grundvermögens des Herrschers gedeckt. An die Domanialwirtschaft reihen sich schon frühzeitig Einkünfte aus Gerechtsamen und aus der Ausübung der Kronrechte, die Regalien. Sie stehen auf der Grenzscheide zwischen privat- und öffentlichrechtlichen Abgaben. Ihrer Entstehung nach gehen sie auf gewisse Vorbehalte des Herrschers zurück, schaffen für diesen eine Ausnahmestellung in der Rechtsordnung und schließen die Mitbewerbung der Privaten aus. Aus ihnen fließen mancherlei Bezüge und Einkünfte in die landesherrliche Kasse, die teilweise fiskalisch sehr auswertbar waren und tatsächlich auch so genutzt wurden. Die auf diesen staatsherrschaftlichen Einnahmen beruhende Regalienwirtschaft bildet eine Übergangsstufe von der Domanialwirtschaft zum Steuerwesen. Ihre finanzwirtschaftliche Bedeutung ist im Laufe der Zeit erheblich gewachsen. Die wichtigsten Formen der Regalien sind die Lehensgefälle, die Einziehung der herrenlosen Güter als Krongut, die Erbschaft erloschener Familien, das Berg-, Jagd-, Münzregal, die Stromzölle, Gerichtsgebühren, die Sporteln aus dem Ämterverkauf und aus der Verleihung von Privilegien u. a. m. Die dritte und neueste Entwickelungsphase ist durch das Vordringen der Steuern, vor allem der Geldsteuern, gekennzeichnet. Die Steuerwirtschaft ist das Resultat des steigenden Staatsaufwands, der durch die Einnahmen aus den alten Quellen nicht mehr bestritten werden kann. Sie ist ferner hervorgegangen aus einer Verschiebung der Machtverhältnisse, die den mehr privatrechtlichen Charakter der Staatsordnung in eine öffentlichrechtliche Staatsverfassung verwandelt haben. Sodann aber ist sie an die ökonomische Voraussetzung gebunden, daß die Naturalwirtschaft durch die Geldwirtschaft ersetzt ist, und an das Vorhandensein eines Rechts- und Wirtschaftssystems, das Privateigentum am beweglichen und unbeweglichen Kapital anerkennt, und bei dem sich

dieses vorwiegend in Nutzung der privaten Einzelwirtschaften befindet. Vermögens- und Einkommensbildung vollziehen sich hier nach den Grundsätzen der kapitalistischen Verkehrswirtschaft. Die Steuer verdrängt aber die Domanialeinkünfte und die Regalien keineswegs, nur büßen sie an finanzwirtschaftlicher Bedeutung ein, verlieren die Vormachtstellung im Staatshaushalt und werden mehr auf die Stufe von ergänzenden Einnahmen der Steuern herabgedrückt. Die Steuerwirtschaft erscheint zuerst im Finanzhaushalte der städtischen Gemeinwesen des Mittelalters, der überhaupt zuerst geldwirtschaftliche Gestalt annimmt, wie sich in den Städten am frühesten größere Mengen mobiler Kapitalien ansammeln. Mit der Geldwirtschaft erobert die Steuer dann die Territorien und Staaten, ein historischer Prozeß, der mit dem 16. Jahrhundert einsetzt und in der Hauptsache mit dem 17. Jahrhundert abgeschlossen ist. Allerdings laufen naturalwirtschaftliche Bestandteile noch lange Perioden nebenher. In unseren modernen, großen Kulturstaaten ist die Steuerwirtschaft in mannigfacher Ausgestaltung das eigentliche Substrat des ganzen Finanzwesens, das aber auch heute nicht auf die älteren Formen der Staatseinkünfte verzichtet.

Das Vordringen der Geldwirtschaft, der wachsende Kapitalreichtum der Völker und die Fortschritte der Kapitalvermittelung und Kreditorganisation haben der Finanzwirtschaft auch die Benutzung des Kredits erschlossen. Im Zusammenhang mit der allgemeinen Kulturentwickelung, der Vermehrung der Staatsausgaben und der Substanzierung der Staatszwecke durch dauernde Einrichtungen und Veranstaltungen sind die Staats- und öffentlichen Haushalte in steigendem Maße mit öffentlichen Schulden belastet worden.

§ 3. **Staats-, Gemeinde- und Bundeshaushalt.** Der Hauptträger der öffentlichen Funktionen ist der Staat. Die Wirtschaft des Staates ist daher auch die wichtigste Form der Finanzwirtschaft. Da aber die öffentlichen Ausgaben an Umfang und Inhalt mit den allgemeinen Fortschritten der Kultur und der Entwickelung des ganzen Soziallebens ungemein gewachsen sind, so hat sich von selbst die Notwendigkeit ergeben, für den erweiterten Kreis der Staatsleistungen neue Vollzugsorgane zu schaffen. Es ist schon früher wiederholt hervorgehoben worden, daß neben und unter dem Staate die ober- und unterstaatlichen Körper, Staatenbund, Bundesstaat, Unionen usw., einer- und die kommunalen Selbstverwaltungskörper andererseits, öffentliche Zwecke durchzuführen haben und daher neben der staatlichen Wirtschaft ihre besonderen Wirtschafts-

betriebe führen müssen. So bestehen neben dem Staatshaushalt der Bundes- und der Gemeindehaushalt als Repräsentanten der öffentlichen Wirtschaften. Dabei handelt es sich aber nicht um bloßes Nebeneinander dieser drei Wirtschaftsformen, sondern um deren inneren Zusammenhang. Sie stehen in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis, sie ergänzen sich gegenseitig und stehen in ununterbrochener Wechselwirkung.

Wenn wir auf diese Weise die staatliche Finanzwirtschaft als das Zentralorgan in diesem Lebensprozesse der Kulturvölker ansehen, als dessen Mittelpunkt und Sitz des Lebens kennzeichnen, so ist es klar, daß diese drei Wirtschaftsformen im ganzen gleichartige Einrichtungen haben und nach gleichartigen Grundsätzen geleitet werden. Was somit vom Staatshaushalt gilt, das findet auch im allgemeinen auf den Gemeinde- und Bundeshaushalt Anwendung. Immerhin besteht doch eine Mehrzahl von charakteristischen Unterschieden und Abweichungen. Es scheint daher zweckmäßig, bevor wir die Lebensentfaltung der staatlichen Finanzwirtschaft in ihren Einzelheiten kennen lernen und im Umriß überschauen wollen, diesen Differenzmomenten unsere Aufmerksamkeit zu widmen.

1. Der Gemeindehaushalt. Wir verstehen darunter die Wirtschaftsbetriebe der kommunalen Verbände oder der Selbstverwaltungskörper: Gemeinde, Kreis, Provinz, Kronland. Sie haben gemeinwirtschaftliche Zwecke in einer doppelten Richtung zu erfüllen. Einmal haben sie jene Kollektivbedürfnisse zu befriedigen, die der Staat nicht unmittelbar selbst befriedigen kann, und sodann haben sie alle diejenigen Aufgaben zu lösen, die aus den speziellen Lebensbedingungen der Gemeinde und der sonstigen Kommunalkörper selbst hervorgehen. Diese letzteren entstehen im Rahmen des Gemeindeverbandes, sind besonderer Geartung und erheischen zur Durchführung besonderer Ortskenntnisse und besonderer Rücksichten auf die örtlichen Interessen, wie sie auf die örtlichen Hilfsmittel angewiesen sind. Der Gemeindehaushalt ist auf einen engeren Kreis beschränkt, in seinen Finanzmitteln materiell, wie formell begrenzter. Als Glied der Staatsfinanzwirtschaft ist er tatsächlich und verwaltungsrechtlich dieser untergeordnet.

Zunächst ist der Gemeindehaushalt bedingt durch die Stellung der Gemeinde und der kommunalen Körper zum Staatsganzen. Wenn diese selbständiger sind, ihnen in ihrem Wirken größere Bewegungsfreiheit zukommt, so ist auch deren Finanzwirtschaft in ihren Mitteln und ihrer Verwaltung freier und selbständiger als da, wo der Konnex mit den Staatsfinanzen auch verwaltungsrechtlich

schärfer festgehalten ist (Deutsche Staaten, England-Frankreich). Überhaupt aber kommt im Gemeindehaushalt die Anlehnung an die Verwaltungsaufgaben des Staates zum Ausdruck. Im Gemeindefinanzwesen kann der freie Wille der Gemeinde nicht frei geltend gemacht werden, sondern sie ist an den Staat und seine Willensäußerungen gebunden. Auch ist ihre Zwangsgewalt beschränkt, sie kann sie nur ausüben, wenn und insoweit es der Staat zuläßt (derivative Legitimation). Aufgaben und Mittel, Rechte und Pflichten der Gemeinde sind durch diese abgeleitete Legitimation umgrenzt. Aus ihr entspringt auch das Aufsichtsrecht des Staates gegenüber den Gemeinden und den Gemeindefinanzen. Es erscheint in einer dreifachen Form. In erster Linie tritt es als fortwährende Überwachung der kommunalen Finanzverwaltung und insonderheit als Kontrolle auf, ob die gemeindlichen Finanzmaßregeln mit den Finanzinteressen des Staates vereinbar sind, seine Finanzwirtschaft nicht stören oder beeinträchtigen. Zweitens beansprucht der Staat ein Einspruchsrecht gegen alle Operationen der Gemeinden, die den Wohlstand und die Vermögensverhältnisse der Gemeindeangehörigen zu schmälern oder die Leistungsfähigkeit der Gemeinde selbst zu beeinträchtigen geeignet sind. Endlich betätigt sich die Staatsaufsicht bei Feststellung des aus den Gemeindeaufgaben erwachsenden kommunalen Finanzbedarfs sowie bei der Wahl der Deckungsmittel. In den beiden Richtungen macht der Staat von seinem Rechte der Bevormundung der Gemeinden Gebrauch.

Im übrigen ist die Einrichtung des Gemeindehaushalts derjenigen des Staatshaushalts nachgebildet. Die Gemeinden haben eine eigene Einnahmewirtschaft, eine eigene Ausgabewirtschaft und ein eigenes Schuldenwesen.

2. Der Bundeshaushalt. Wie die Befriedigung der Kollektivbedürfnisse zwischen Staat und Gemeindekörpern geteilt werden, so können auch gemeinsame Aufgaben an oberstaatliche Körper übertragen werden, die mehrere selbständige Staaten zu einer höheren, politischen Einheit zusammenfassen. Neben den Staatshaushalt treten daher vielfach die Finanzwirtschaften eines Staatenbundes, eines Bundesstaates, einer Realunion usw., die wir mit dem Sammelnamen Bundeshaushalte bezeichnen wollen. Da hier mit gemeinsamen Machtmitteln und mit gemeinsamen materiellen Mitteln gemeinsame Aufgaben und Zwecke zu erfüllen sind, so müssen auch diese staatsrechtlich-politischen Gliederungen eine gemeinsame Wirtschaft führen. Der Umfang solcher Bundesfinanzen kann sehr verschieden sein. Vor allem wird er bestimmt

durch die Größe und Wichtigkeit der Zwecke, die an den Bund übergegangen sind, sowie durch die konkreten Verhältnisse nach Staaten, Ort und Zeit. Besonders wirksam wird sich auch der Einfluß der Zentralisation und der Dezentralisierung erweisen. Je stärker die Neigung zu einer dem Einheitsstaat verwandten Staatsform ist, desto näher rückt der Bundeshaushalt in seiner speziellen Geartung an den Typus des Staatshaushalts heran. Je größer die Selbständigkeit der einzelnen Gliederstaaten ist, desto geringer werden an Umfang und Zahl die Bundesaufgaben sein, und desto mehr wird der Bundeshaushalt den Charakter einer ergänzenden Finanzwirtschaft wahren.

Immerhin wird als Gemeinsames unter den verschiedenen Erscheinungsformen anzusehen sein der Bestand gewisser gemeinsamer oberster Behörden, eine gemeinsame diplomatische Vertretung in den auswärtigen Angelegenheiten, ein gemeinsames Kriegswesen und eine gemeinsame Bundesschuld. Bei gesteigerter staatlicher Konzentration kann der Bund noch über ein gemeinsames Obergericht, einen gemeinsamen Rechnungshof, gemeinsame Verkehrsanstalten, ein gemeinsames Notenbanksystem und über andere Institute verfügen, die als Organe der Bundesaufsicht über die Bundesglieder nach verschiedenen Richtungen hin tätig sind. Die Finanzmittel entspringen entweder gemeinsamen Bundeseinnahmen, oder sie sind Beitragsleistungen (Matrikularbeiträge) der einzelnen Gliederstaaten. Die Ausbildung einer gemeinsamen Besteuerung wird daher stets ein Zeichen einer zunehmenden Verstärkung der Bundesgewalt sein, wie dadurch die Wirtschaftsführung des Bundes selbständiger gemacht wird.

Aber im übrigen kehren auch beim Bundeshaushalt die allgemeinen Grundzüge der staatlichen Finanzwirtschaft wieder.

Diese allgemeine Orientierung über Wesen und Eigenart des Finanzwesens der unterstaatlichen und oberstaatlichen Verbände mag an dieser Stelle genügen. Im III. Bande dieses Werks wird Gelegenheit sein, auf den speziellen Aufbau des Gemeinde- und Bundeshaushalts noch näher einzugehen.

III. Die Finanzwissenschaft und ihre Literatur.

§ 1. **Die ältere Entwickelung der Finanzwissenschaft.**[1]) Die Anfänge einer einigermaßen wissenschaftlichen Behandlung finanzwissenschaftlicher Fragen reichen zeitlich nicht allzuweit zurück. Wir dürfen davon kaum vor dem Zeitalter der Reformation sprechen. Strengeren Anforderungen an Wissenschaftlichkeit vermögen erst die Schriftsteller in der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts zu genügen. Vor dieser Epoche lagen denn auch die Verhältnisse ziemlich ungünstig für die selbständige Entwickelung einer besonderen Finanzwissenschaft. War doch das Mittelalter einer aus anderen Disziplinen ausgeschiedenen Wirtschaftswissenschaft wenig günstig, und eine solche wäre die Voraussetzung für die Verselbständigung der Finanzwissenschaft gewesen. Mit dem Übergang von dem Mittelalter zur Neuzeit, mit dem Vordringen der Geldwirtschaft wurden die Finanzhaushalte der Staaten und Städte mehr und mehr auf ständige Geldeinnahmen hingewiesen, genötigt, ihre Wirtschaften auf geldwirtschaftliche Einrichtungen, vor allem auf Geldsteuern zu stellen, mußten vorhandene Ansätze zu Geldeingängen, wie die Zölle, entwickeln und endlich auch für die Anwerbung von Geldschulden, ihre Verzinzung und Rückzahlung in stärkerem Umfang Sorge tragen. Was in früheren Epochen sich nur sporadisch zeigte oder in Notzeiten eintrat, das wurde nunmehr zu einer wiederkehrenden Erscheinung. Was vordem nur in beschränktem Maße erschien und in längeren Entwickelungsstadien sich festsetzte, das wird jetzt zum charakteristischen Gepräge des Zeitalters, überstürzt sich unter dem Einflusse der politischen Ereignisse und verstärkt sich lawinenartig in den Kriegszeiten. Im Mittelpunkte der neuen Zeit stehen aber immer die großen Grundprobleme aller finanzwirtschaftlichen Entwickelung: die Steuern und Schulden.

In jenen Tagen des politischen Ringens und der kriegerischen

---

1) Eine zusammenhängende monographische Darstellung der Geschichte der Finanzwissenschaft gibt es nicht. In den Lehr- und Handbüchern am ausführlichsten bei Wagner, Finanzwissenschaft, Bd. I. 3. Aufl. Leipzig 1883, S. 27 ff. und Eheberg, Art. „Finanzwissenschaft" im Handw. d. Staatsw. Bd. III. 2. Aufl., S. 1014 ff. u. in seiner Finanzwissenschaft, 8. Aufl. Leipzig 1906, S. 16 ff. Ferner Roscher, Geschichte der Nationalökonomik in Deutschland. München 1874; Ricca-Salerno, Storia delle dottrine finanziarie in Italia. 2 ed. Palermo 1896.

Verwickelungen ward unsere Wissenschaft, die Lehre vom Finanzwesen, geboren. Ihre Wiege stand nicht im ruhigen, beschaulichen Werden gärender Gedankenprozesse, sondern im Tumult heftiger politischer Kämpfe, und ihr Schlummer wurde oftmals gestört durch den Lärm der Kriegsscharen, und wie oft war die eiserne Not der Zeit ihre beste Lehrmeisterin.

Es wäre aber eine schiefe Vorstellung und ungerecht für die ältere Epoche, anzunehmen, daß ihr grundsätzliches Denken auf diesem Gebiet völlig fremd gewesen sei. Wohl erkannten erleuchtete Fürsten, leitende Staatsmänner und Politiker den Zusammenhang zwischen guten Finanzen und staatlicher Blüte, wohl kamen ihnen bei ihren Maßregeln auch theoretische Gesichtspunkte zum Bewußtsein, nach denen sie handelten, allein zu einer wissenschaftlichen Formulierung dieser wichtigen Errungenschaften, zu einer Zusammenfassung in eine systematische Einheit sind sie nicht vorgedrungen. Es fehlte das verknüpfende Band zwischen dem praktischen Geschehen im Finanzwesen und den allgemeinen theoretischen Erkenntnissen. Doch lassen sich bei den Schriftstellern der Zeit verschiedentlich Bemerkungen über Finanzen und finanzwirtschaftliche Dinge nachweisen, die gelegentlich mit anderen Erörterungen verbunden werden. Einzelne unter ihnen versuchen bereits einzelne Gegenstände zusammenhängend, wenn auch unsystematisch zu behandeln, besonders solche, die sich mit den Betrachtungen von Geld, Münzen und Münzwesen ergaben. So Thomas von Aquino (1227—1274), Francesco Petrarca (1304—1374), Carafa, Bernardo von Sienna, Antonio von Florenz, Guicciardini, Palmieri, Guetti u. a. m. Ihrer Abstammung nach waren sie meist Italiener.

Mit dem 16. Jahrhundert setzt dann die eigentliche Entwickelung der finanzwissenschaftlichen Literatur ein. Wir können die ältere Entwickelung der Finanzwissenschaft, die bis an die Schwelle des 19. Jahrhunderts heranreicht, in drei Perioden gliedern: in die Epoche der politischen Schriftsteller im 16. und 17. Jahrhundert, in die deutsche Kameralistik und in die Finanzwissenschaft der Physiokraten und des Klassizismus.

Unsere Darstellung hat in diesem Zusammenhang lediglich den Zweck, dem Leser in anschaulichem Bilde eine allgemeine Charakteristik der Entwickelungstendenzen vorzuführen, das Typische der einzelnen Richtungen hervorzuheben und durch einen Überblick vorläufig zu orientieren. Es kann daher nicht unsere Aufgabe sein, den Einzelheiten nachzugehen und das literargeschichtliche

Detail zu verfolgen, sondern wir haben uns damit zu bescheiden, aus den vielgestaltigen Bewegungen gleichsam die ruhenden Punkte herauszuschälen.

1. Die Epoche der politischen Schriftsteller im 16. und 17. Jahrhundert. Die Zeitläufte des 16. und 17. Jahrhunderts haben eine ganze Reihe von Publizisten hervorgebracht, die unter den Einflüssen der politischen und wirtschaftlichen Ereignisse die Staatslehre in zusammenfassender Darstellung zu bearbeiten suchten. Einen stets wiederkehrenden Bestandteil ihrer Erörterungen bildeten auch die Finanzen, die sich indessen vom Ganzen ihrer Staatsauffassung nicht selbständig loslösten. Der fürstliche Absolutismus hatte allmählich die Aera des Patrimonialstaats überwunden, dort früher, hier später, dort vollständig, hier wenigstens teilweise, jedoch überall in gleicher Entwickelungstendenz. Der Landesherr war im Kampfe über die Stände Sieger geblieben. Dazu kam der schon erwähnte Übergang von der Naturalwirtschaft zur Geldwirtschaft, die Einbürgerung der Steuerwirtschaft, die Begründung, Vermehrung und Erweiterung der Regalien und die Notwendigkeit, immer mehr die Staatsschulden zur Deckung des Staatsaufwands mit zu benutzen. Neben diesen Vorgängen bot auch die Einziehung der Kirchengüter in den reformierten Ländern Anlaß zu politischen und wirtschaftlich-finanziellen Betrachtungen. Endlich zeigen sich die Reflexwirkungen der merkantilistischen Wirtschafts-, Gewerbe- und Handelspolitik, mit denen sich das System der obrigkeitlichen Bevormundung und die staatliche Reglementiererei des Wirtschafts- und Soziallebens im Wohlfahrts- und Polizeistaat paarte. Durch alle diese Veränderungen ward der literarischen Betrachtung ein reicher Stoff geboten.

Die ersten Versuche, im Rahmen größerer staatswissenschaftlicher Werke auch einer finanzwissenschaftlichen Theorie eine Stelle anzuweisen, gehen auf Jean Bodin (Bodinus) zurück. In seinem großem Werke „Les six Livres de la République"[1]) hat er das VI. Kapitel den Finanzen gewidmet. Er bezeichnet die Finanzen als die „Nerven des Staates", er tadelt die herrschenden Mißstände seiner Zeit, den Luxus der Höfe, die unwirtschaftliche Art des Geldmachens, die Münzverschlechterungen u. a. m. Die Steuern erscheinen ihm als ein Notbehelf in außerordentlichen Zeiten, als vorübergehende Finanzinstitute, und er verwirft sie als ordentliche und

1) Bodinus (1530—1596), Les six Livres de la République. Paris 1567—77; im Jahre 1584 auch in lateinischer Übersetzung erschienen unter dem Titel „De republica libri sex".

bleibende Hilfsmittel der Finanzwirtschaft. Wie er durch seine Ableitung der fürstlichen Macht aus der väterlichen Gewalt zum Verfechter des königlichen Absolutismus wird, so überträgt er diesen auch auf die Finanzangelegenheiten, will ihn aber durch die Mitwirkung ständischer Vertretungen eingedämmt und gemildert wissen. Er erörtert die zweckmäßige Verteilung des fürstlichen Einkommens, tritt für eine gesunde Münz- und Geldpolitik ein und entwirft ein System der öffentlichen Einkünfte. Im Mittelpunkte stehen die Domanialeinkünfte, weshalb er von der Veräußerung der Domänen abrät, dann folgen die Zugänge durch Geschenke, Kriegsbeute, Tribute, testamentarische Zuwendungen und die Zölle, bei denen höhere Ausfuhr- und niedrigere Einfuhrzölle empfohlen werden. Direkte Steuern gelten ihm nur als Auskunftsmittel in Notzeiten und sollen dann allgemein und gleichmäßig ohne Privilegien und Exemtionen erhoben werden. Dagegen spricht er sich für Luxussteuern aus. Den Staatshandel und die Staatsgewerbe hält er für bedenklich, ebenso seien den teueren Staatsanleihen die Zwangsanleihen in Notfällen vorzuziehen. Gegenüber den älteren Schriftstellern zeigt sich bei ihm der Fortschritt darin, daß er die Finanzprobleme auf allgemeine wirtschaftliche Erkenntnisse zu stellen sucht und bereits den Versuch macht, ein System der Finanzen aufzustellen.

Zeitlich nahestehend und wissenschaftlich verwandt ist Gregorius Tolosanus (Grégoire von Tolouse), der das 3. Buch seiner Republik („Staatslehre") gleichfalls den Finanzfragen widmet.[1] Er folgt im ganzen den gleichen Gedankengängen wie Bodinus. Dies gilt auch von einer Mehrzahl von Schriftstellern der gleichen Epoche, wie von Giovanni Botero[2], und von den Holländern Peter und Jan Delacourt (1618—1685) und von Marcus Suerius Boxhorn (1602—1650; „Disquisitiones politicae". Goslar 1656), sowie vom deutschen Juristen und Publizisten Georg Obrecht aus Straßburg.[3] Dieser macht in seinem hinterlassenen Werke neben prinzipiellen Erörterungen mancherlei Reformvorschläge, so über die Umgestaltung der Türkensteuern, die er aus Kopf- in allgemeine Vermögenssteuern verwandeln will, über die Anlegung eines Staatsschatzes u. a. m. Diese Ansätze zu systematischer Bearbeitung

1) Gregorius Tolosanus (gest. 1597), De Republica. Cahors 1595; später öfters im Neudruck erschienen.

2) Giovanni Botero (1540—1617), Della ragione di stato. Venezia 1589.

3) Georg Obrecht (1547—1612), Fünf unterschiedliche Secreta politica. Straßburg 1617; nach seinem Tode von seinem Sohne herausgegeben.

haben dann die Schriftsteller der Folgezeit fortentwickelt und zum Bau zusammengefügt.

Die Träger einer selbständigen Finanztheorie sind dann zuerst die deutschen Publizisten und Finanzschriftsteller des 17. Jahrhunderts. Ihnen gebührt das Verdienst, die finanziellen Kenntnisse ihrer Zeit nicht nur durch monographische Arbeiten erweitert zu haben, sondern sie machen auch den Versuch, jene in systematische Formen zu gießen. Die Hauptvertreter dieser Richtung sind Bornitz, Besold und Klock.[1])

Bornitz[2]) versucht in seinem Aerarium bereits die allgemeinen Umrisse einer Finanzwissenschaft zu entwerfen. Er betont vor allem die Wichtigkeit der Domänen und erkennt die Notwendigkeit der Steuern an, bei denen er zwar Steuerexemtionen zuläßt, im übrigen aber Verhältnismäßigkeit und Gleichmäßigkeit nach dem Einkommen fordert. Die Staatsanleihen dagegen hält er für bedenklich. Eben so tritt er den Regalisierungstendenzen seiner Zeit — und damit den Lehren Obrechts — scharf entgegen. Seine Darstellung leidet aber an manchen Weitschweifigkeiten und entbehrt vielfach der dialektischen Schärfe. Besold[3]), der sich als Schriftsteller auf den verschiedensten Gebieten betätigt hat, nimmt in der Frage der Regalien eine ziemlich gemäßigte Stellung ein, auch billigt er innerhalb gewisser Grenzen die Staatsmonopole. Die Besteuerung läßt er als reguläres Finanzmittel gelten, verteidigt aber entschieden das Steuerbewilligungsrecht der Stände und das Recht der Kontrolle über die Verwendung der bewilligten Steuern. Hört der Grund der Bewilligung auf, so muß auch die Erhebung der Steuern aufhören. Den indirekten Steuern gibt er den Vorzug vor den direkten, die Ausfuhrzölle, die mehr die Fremden als die Inländer treffen, hält er für besser als die Einfuhrzölle. Steuerfreiheiten verwirft er unbedingt. Die Staatsschulden, die ein Land in ein Pfandverhältnis bringen, bezeichnet er als eine Gefahr und rät den Ständen, die Wiederholung des Schuldenmachens möglichst zu vermeiden. Klock[4]) hat in beiden Schriften den Entwickelungsgang seiner Zeit zum Ausdruck gebracht. In dem älteren Tractatus

1) Lorenz von Stein, Zur Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im 17. Jahrundert. Finanzarchiv 1, 1884, S. 1—44.

2) Jacobus Bornitius (Bornitz), Aerarium sive tractatus politicus de aerario sacro, civili, militari, communi et sacratiori . . . . Francofort. 1612.

3) Christoph Besold (1577—1638), Discursus de aerario publico. 2. ed. Tübingen 1620; 3. ed. 1639.

4) Kaspar Klock (1583-1655), Tractatus nomico-politicus de contributionibus. Norimb. 1634; Tractatus iuridico-politico-polemico-historicus de aerario. Norimb. 1651.

von 1634 ist er der ständischen Mitwirkung am Finanzregiment geneigter, im jüngern Aerarium von 1651 folgt er mehr den dem fürstlichen Absolutismus zugeneigten Ansichten. In seinem Aerarium gibt er im 1. Buche eine ziemlich zusammenhanglose Geschichte der Finanzen der ganzen Welt, während er im 2. Buche ein System von den Mitteln der Finanzwirschaft entwirft. Er ist ein Verfechter des Regalienwesens, ohne in Übertreibungen zu verfallen. Im Steuerwesen sieht er ein notwendiges Glied jedes Finanzsystems, will aber dessen Ordnung der ständischen Gruppierung anpassen. Er wendet sich gegen alle Befreiungen von Steuern, nur die Armut soll ein legitimer Befreiungsgrund sein. Die direkten Steuern, für die er auch steuertechnische Gesichtspunkte angibt, befürwortet er vor den indirekten Abgaben oder Akzisen, für die er wenig Neigung verrät. Solche Auflagen auf Mehl und Fleisch oder sonstige notwendige Lebensmittel bekämpft er entschieden, will sie nur bei dringender Not zulassen und die unteren Klassen davon ganz freistellen. Die Staatsanleihen beurteilt er ungünstig, er zieht auch in Notzeiten die Zwangsanlehen den freiwilligen Anleihen vor, was ganz den Kreditideen und der Kreditentwickelung seiner Zeit entsprach. Die eingegangenen Schuldverbindlichkeiten müssen streng eingehalten werden und sind auch rechtsgültig für den Nachfolger des Fürsten, der die Schulden aufgenommen hat. Diese letztere Lehre war im 17. und 18. Jahrhundert durchaus nicht allgemein anerkannt und praktisch vielfach bestritten.

An die drei genannten Autoren schließt sich dann noch eine Anzahl anderer Finanzschriftsteller an, die indessen eine selbständige Stellung nicht einnehmen, wie Faust, Wesembecius, Matthaeus, Maull, Neumayr von Ramssla, Warmund, Contzen, Coler u. andere.

Von den Franzosen des 17. Jahrhunderts sind zu erwähnen Monchrêtien de Watteville mit seinem „Traicté d'oeconomie politique“ (Paris 1615), in dem er sich auch mit der ménagerie publique, den öffentlichen Haushaltungen, beschäftigt, sodann Vauban[1]) mit seiner „Dixme royale“. In dieser heimlich veröffentlichten Denkschrift, die in erster Linie die finanziellen Mißstände der Regierung Ludwig XIV. bekämpft, gegen die Steuerpacht und das ganze Finanzsystem auftritt, empfiehlt der Verfasser an Stelle der vielgestaltigen

1) Vauban (1633—1707), Projet d'une dixme royale qui supprimant la taille, les aydes, les douanes d'une province à l'autre, les décimes du clergé, les affaires extraordinaires et tous les autres impôts onéreux et non volontaires, produroit au Roy un revenu certain et suffisant. Rouen 1707.

und drückenden Steuern im Frankreich des Ancien Régime den „Königszehnt“, eine 5—10proz. Einkommensteuer vom Bodenertrag und von allen sonstigen Einkünften. Daneben sollen die Salzsteuer, die nach den Zehntleistungen jedes Zensiten abzustufen ist, die Luxussteuern und die Einfuhrzölle forterhoben werden.[1]) Dagegen sollen alle übrigen Steuern im Königszehnt aufgehen. Auch die Engländer Hobbes, Petty und Locke haben gelegentlich anderer Erörterungen auch Finanzfragen behandelt. Im Mittelpunkt der meisten Finanzschriften steht der „Akzisestreit“. Es handelt sich dabei um den Kampf um die Vorzüge und Nachteile der seit dem 16. und 17. Jahrhundert allenhalben aufkommenden Verbrauchs- und Aufwandsteuern, der Akzisen, einer- und der Vermögens- und Einkommensteuern, der Kontributionen, andererseits. Die schon erwähnten beiden Holländer Delacourt und der Engländer Petty, bei denen merkantilistische Auffassungen erkennbar hervortreten, sind Vertreter des Akzisensystems, während Locke mehr ein Anhänger der Kontributionen ist und namentlich auch theoretisch der Einführung einer den Grund und Boden belastenden Besteuerung das Wort redet. Die Übersättigung des Finanzwesens mit Akzisen hat in England 1692 durch die Landtaxe und den Kataster eine Remedur erhalten. Auch in Deutschland ist der sog. „Akzisestreit“ Ende des 17. Jahrhunderts eingedrungen und hat insbesondere in dem Steuerrat Tenzel in Halberstadt durch seine Schrift „Christianus Teutophilus Entdeckte Goldgrube in der Akzise“ (Zerbst 1685) einen beredten und eifrigen Vertreter gefunden, eine Schrift, die auch hier eine Reihe von Kontroversen und Gegenschriften hervorrief.

2. Die deutsche Kameralistik. Die wirksamste Förderung hat die Finanzwissenschaft in dieser Epoche in Deutschland durch die Schule der Kameralisten erfahren. Diese Kameralistik ist ein typisches Produkt der staatsrechtlichen, politischen und wirtschaftlichen Entwickelung in den deutschen Territorialstaaten Ende des 17. und vornehmlich im 18. Jahrhundert. Ihre Wurzeln gehen einerseits auf das Emporkommen und die Erstarkung der absoluten Fürstengewalt in den deutschen Staaten seit dem Ausgang des Dreißigjährigen Krieges zurück, hängen mit der Niederwerfung der Stände und der Zurückdrängung des ständischen Einflusses zusammen

1) Ebenso ist Boisquillebert mit seinem „Détail de la France“ (Paris 1695) u. seinem „Factum de la France“ (Paris 1707) hierherzuzählen. Er geht gleichfalls von der Kritik der bestehenden französichen Besteuerung aus, schließt daran Reformvorschläge und will vor allem die Vielheit der Steuern auf wenige einheitliche Grundformen zurückführen.

und gedeihen unter den Einflüssen des Absolutismus der französischen Königsmacht, die Vorbild und Hauptstütze auch für die Kleinstaaten in Deutschland ist. Andererseits schöpft sie Lehrmeinungen und wirtschaftlichen Gehalt aus den Quellen der merkantilistischen Weltanschauung und der merkantilistischen Gewerbe-, Handels- und Wirtschaftspolitik. Was die Engländer seit 1651 und die Franzosen seit der Tätigkeit Colberts erstrebt und erreicht hatten, das versuchte man in den Miniaturgebilden deutscher Territorialstaaten nachzuahmen. Was eben den Kameralisten das eigentümliche Gepräge gibt, das ist die Übertragung des absolutistischen Elements und der merkantilistischen Politik auf das Gebiet der deutschen Mittel- und Kleinstaaten. Um aber diese Ziele zu erreichen und diese Ideen durchzuführen, bedurfte die landesherrliche Gewalt in erster Linie eines geeigneten Stammes tüchtiger Verwaltungsbeamten. Diese aber mußten nicht nur entsprechende intellektuelle und sittliche Eigenschaften besitzen, sondern sie waren auch in einer besonderen juristischen, verwaltungstechnischen und wirtschaftlich-finanziellen Schulung heranzubilden.

In dieser Vorschulung, die den speziellen Bedürfnissen des einzelstaatlichen Lebens in den deutschen Territorialstaaten angepaßt war, wurden alle ökonomischen, finanzwirtschaftlichen, juristischen und administrativen Kenntnisse vom Standpunkt des fürstlichen Fiskus oder der Camera Principis in dem für den künftigen Verwaltungs- und Finanzbeamten notwendigen Umfang gelehrt, um ihn für diesen Beruf vorzubereiten. Dabei traten die eigentlichen volkswirtschaftlichen Interessen den fiskalischen Gesichtspunkten gegenüber in den Hintergrund. Diese Wissenschaft von der fürstlichen Verwaltung bezeichnete man als Kameralistik oder Kameralwissenschaft.[1]) Einen wesentlichen Bestandteil dieser Wissenschaft bildeten naturgemäß die Finanzverwaltung und die finanzwissenschaftlichen Kenntnisse, wenn auch diese nicht streng und systematisch aus den übrigen Verwaltungslehren ausgeschieden waren. Trotzdem dürfen wir in der Schule der Kameralisten den Organansatz zur Verselbständigung der Finanzwissenschaft als besonderer Disziplin erblicken. Im übrigen waren die Kameralisten im Gegensatz zu ihren Vorläufern, den politischen Schriftstellern

---

1) Daher werden infolge einer Reminiszenz an jene Zeit heute noch in einzelnen deutschen Staaten (Baiern, Württemberg, Baden, Hessen) die Studierenden des Verwaltungs- oder Finanzfaches als „Kameralisten" bezeichnet. Mitunter versteht man auch unter Kameralia das Studium der Staatswissenschaften im Gegensatz zur Jurisprudenz überhaupt.

des 17. Jahrhunderts, mit denen sie zwar manches gemeinsam hatten, die aber in der Hauptsache als Theoretiker an die Finanzfragen herantraten, mehr Praktiker und richteten ihre Aufmerksamkeit auf die praktischen Ziele der landesfürstlichen Finanzverwaltung.

Die Epoche der Kameralisten zerfällt in zwei Perioden: in die ältere oder „naive“ Kameralistik, die mit Ende des Dreißigjährigen Krieges einsetzt und mit der Herstellung des territorialen Absolutismus zusammenfällt, und in die fortgeschrittene oder „aufgeklärte“ Kameralistik, die dem aufgeklärten deutschen Absolutismus angehört und mit dem friederizianisch-josephinischen Zeitalter zusammenfällt. Für jene ist der Hauptvertreter Seckendorff, diese wird von Justi und Sonnenfels repräsentiert.

Veit Ludwig von Seckendorff kann mit seinem „Teutschen Fürstenstat“ [1]) als der Niederschlag der ganzen geistigen Strömung um die Mitte des 17. Jahrhunderts bezeichnet werden. Seine Ausführungen sind teils politisch-volkswirtschaftlicher Art, teils behandeln sie finanzielle Fragen. Wie bei allen Kameralisten, so ist auch die Betrachtungsweise Seckendorffs eine wesentlich hauswirtschaftliche, indem er im Fürstenstaat und seiner Verwaltung eine Erweiterung des fürstlichen Haushalts erblickt, dem der Landesherr als Hausvater ebenso vorsteht, wie die gewöhnlichen Familienväter den Privatwirtschaften. Dies ist der Grundton, der mehr oder weniger scharf in den Staatsgemälden aller Kameralisten wiederkehrt. Bei ihm treten den tatsächlichen Wirtschaftsverhältnissen des deutschen Territorialstaats entsprechend die Domänen, für deren Benutzung er Grundsätze ganz vom Standpunkt des Privateigentümers aufstellt, und ihre fiskalische Bewirtschaftung in den Vordergrund. Auch den Regalien widmet er längere Ausführungen, erkennt sie als berechtigte Staatseinkünfte an, hält sich aber von den Übertreibungen des Regalismus seiner Zeit fern und verwirft die charakterlose, lediglich auf Geldgewinn gerichtete und aller volkswirtschaftlichen Gesichtspunkte bare Ausbeutung der Regalien. Er spricht sich auch gegen Staatsmonopole aus. Steuern sind ihm gewissermaßen noch prinzipiell außerordentliche Hilfsmittel des Finanzhaushalts. Er hält darum die zu seiner Zeit in den deutschen Staaten herrschende Steuer- und Schuldenwirtschaft für vorübergehende Mißstände und glaubt, daß mit dem Eintritt

---

1) Veit Ludwig von Seckendorff (1626—1692), Teutscher Fürstenstat, Frankfurt a. M. 1656. Das Werk erlebte eine ganze Reihe von Auflagen, deren letzte 1754 erschien. Es war lange Zeit das „Lehrbuch“ des politischen Unterrichts an den deutschen Universitäten.

geordneter Zustände künftig der Landeshaushalt ohne sie geführt werden könne. Von den Steuern soll die Vermögenssteuer den notwendigen Bedarf des Pflichtigen freilassen. Kopfsteuern sind als unbillig und ungerecht zu vermeiden. Im allgemeinen gibt er den Verbrauchssteuern und Akzisen den Vorzug vor den Schatzungen und Kontributionen. Besonders wird immer die Abhängigkeit des Volkswohlstandes von einer guten, volkwirtschaftlichen Verwaltung und einem geordneten Finanz- und Steuerwesen nachdrücklich betont.

Die späteren Kameralisten, die der zweiten Hälfte des 17. Jahrhunderts angehören, stehen auf dem Standpunkt verwandter Anschauungen. Sie haben aber meist gerade den hauswirtschaftlichen Charakter der kameralistischen Lehrmeinungen noch einseitiger ausgeprägt. Die Hebung des Wohlstandes des Landes wird begründet mit der Notwendigkeit, die landesfürstlichen Einkünfte zu erhöhen. Der Fürst soll immer seinen Teil von dem nehmen, der gewinnt, und die Untertanen wirtschaftlich fördern, damit sie besser und dauernd leisten können. Dadurch wurden die gesunden Grundgedanken zum Zerrbild der patriarchalischen Staatsauffassung entstellt. Die Hauptvertreter dieser „naiven“ Kameralistik sind Wilhelm von Schröder[1]), Johann Joachim Becher (1625 bis 1685)[2]), Friedrich Wilhelm von Hornick (1638—1713)[3]). Diese drei Schriftsteller können trotz aller Einseitigkeiten und naiven Anschauungen als die entschiedensten Vertreter des Merkantilsystems in Deutschland, besonders aber in Österreich gelten und haben sich an dem wirtschaftlichen Aufschwung dieser Länder erhebliche Verdienste erworben. An diese Männer schließt sich dann eine stattliche Zahl von Schriftstellern an, die im gleichen Geiste wirkten, aber vielfach sich in naive Übertreibungen verloren.[4])

Auch die bekannten großen Staatsgelehrten der Epoche, Hermann Conring[5]) und Samuel von Pufendorff[6]), gehören

---

1) „Fürstliche Schatz- und Rentenkammer“. Leipzig 1686. Daneben verfaßte er noch eine Reihe von merkantilistischen Schriften.

2) „Politischer Diskurs von den eigentlichen Ursachen des Auff- und Abnehmens der Städte, Länder und Republiken“. 1667; 6. Aufl. 1759.

3) „Österreich über alles, wann es nur will“. Passau 1684; 13. Aufl. unter dem Titel: „Bemerkungen über österreichisehe Staatsökonomie“. Berlin 1784.

4) Es genügt ihre Namen zu nennen: Marperger (1656—1730), Leib (1708), Gasser (1676—1745), Gleichmann (1740), Gundling (1729), Leyser (1726), v. Rohr (1712), Lau (1718) u. a. m.

5) Hermann Conring (1606—1681), De vectigalibus. 1623; De contributionibus. 1669; De aerario boni principis recte constituendo et conservando. 1663.

6) Samuel Pufendorff (1632—1694), De jure naturae et gentium. 1672;

in die Geschichte der Finanzwissenschaft. Sie sind Vertreter des Absolutismus und sprechen von diesem Standpunkt aus dem Fürsten ein unbeschränktes Recht der Besteuerung zu. Letzterer geht sogar so weit, die Steuer als Preis für den Schutz des Lebens und Vermögens der Untertanen durch den Fürsten zu bezeichnen und wird dadurch zu einem der Begründer der „Schutztheorie" in der Besteuerung.

Johann Heinrich Gottlob von Justi und Josef von Sonnenfels können als die beiden Hauptvertreter der Finanzwissenschaft im Zeitalter der Aufklärung angesprochen werden. Beide stehen auf dem Boden der Kameralistik, aus welcher Schule sie hervorgegangen sind, ohne sich gegen fremde Einflüsse und die Strömungen der neuen Zeit zu verschließen. Vor allem haben sie sich um die Ausbildung der Systematik der Finanzwissenschaft unbestreitbare Verdienste erworben. Beide stammen aus Nord- und Mitteldeutschland, haben aber längere Zeit in Österreich gewirkt. Im Gegensatz zu den älteren Kameralisten vertreten diese beiden Schriftsteller die fortgeschrittene und aufgeklärte Richtung der Kameralwissenschaft.

Justi[1]) neigt sowohl den Lehren des Merkantilsystems als auch dem aufgeklärten Absolutismus zu. Er unterscheidet sich von den älteren Kameralisten zunächst dadurch, daß er die Finanzwirtschaft in einen untrennbaren Zusammenhang mit dem Volkswohlstand bringt. Er wendet sich daher gegen die von den älteren Kameralisten empfohlene reine „Plusmacherei", die zwar die fürstlichen Kassen füllt, den Volkswohlstand aber untergräbt. Jede Steigerung der Staatseinkünfte ohne gleichzeitige Hebung des Volkswohlstandes wird verworfen. Die hauswirtschaftliche Anschauungsweise der Kameralisten ist bei ihm noch nicht verwischt. Denn er zieht die Einkünfte aus den Domänen den Steuern vor. Auch den Regalien redet er das Wort, wenngleich ohne einseitige Übertreibung. Die Steuern sind ihm an sich keine ordentlichen Staatseinkünfte, doch macht seine theoretische Lehrmeinung den praktischen Bedürfnissen wesentliche Zugeständnisse. Er erkennt

---

De officio hominis et civis iuxta legem naturalem. 1673; Einleitung zur Geschichte der vornehmsten Reiche und Staaten in Europa. Frankfurt 1682.

1) Joh. Heinr. G. von Justi (1702—1771), Staatswirtschaft oder systematische Abhandlung aller ökonomischen und Kameralwissenschaften, die zur Regierung eines Landes gefordert werden. Leipzig 1755; 2. Aufl. 1758; Abhandlung von den Steuern und Abgaben. Königsberg 1762; System des Finanzwesens nach vernünftigen Grundsätzen. Halle 1766.

ihre hohe Bedeutung für den Staatshaushalt an und stellt für ihre Einrichtung allgemeine Regeln auf, die vor allem Gerechtigkeit, Gleichmäßigkeit und Einfachheit im Steuerwesen verbürgen sollen. Er wendet sich gegen die physiokratische Einsteuer (impôt unique), gegen die Einkommen-, Zinsrenten- und Vermögenssteuer. Auch den Akzisen ist er im ganzen abhold, sucht wenigstens ihre Mängel möglichst zu beschränken. Zölle, Grund- und Gewerbesteuern werden von ihm am meisten empfohlen. Mit der Frage der Staatsschulden beschäftigt er sich verhältnismäßig wenig, und wir vermissen bei ihm eine prinzipielle Stellungnahme. Dagegen ist er sehr für die Ansammlung eines Staatsschatzes eingenommen, wie er denn Preußens Wachstum und Größe auf sein gut geordnetes Schatzwesen zurückführt. Ein Übermaß der Schatzansammlung, die auf den Geldumlauf ungünstig einwirkt, hält er für volkswirtschaftlich schädlich. Die Annahme sogenannter „Subsidiengelder" fremder Staaten erscheint ihm zulässig, wobei die merkantilistische Ansicht von den günstigen Wirkungen der fremden Geldeinfuhr hereinspielt.

Sonnenfels[1]) beschreitet im ganzen die gleichen Wege wie Justi, dem er ja auch unter den zeitgenössischen Schriftstellern am nächsten steht. Er hat mit scharfem Blick die Bedürfnisse seiner Zeit erkannt und daher die volkswirtschaftliche Bedingtheit der Finanzprobleme zum Ausgangspunkt seiner Finanzlehre gemacht. Seine Ideen sind dem gemilderten, deutschen Absolutismus in der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts entnommen, und schon zeigt sich bei ihm die Morgenröte der wirtschaftsliberalen Richtung. Seine Anschauungen sind der modernen Entwickelung angepaßt. Er erkennt die Notwendigkeit an, daß die Finanzhaushalte auf steuerwirtschaftliche Grundlagen gestellt werden müssen, und daß das Hauptgewicht der Finanzpolitik in dem Problem der Besteuerung liegt. Er bekämpft daher das Phantom der physiokratischen „Einsteuer" und sonstige ideologische Schwärmereien. Domänen und Regalien will er nur in beschränktem Maße als Finanzquellen nutzbar machen. Bei ihm vollzieht sich also die prinzipiell entscheidende Wandlung von der mehr hauswirtschaftlichen zur staatswirtschaftlichen Auffassung in der Finanzwissenschaft. Die Steuerfreiheiten werden verworfen und Allgemeinheit und Gerechtigkeit im Steuerwesen verlangt. Sodann wendet er sich gegen die Entartung der rücksichtslosen

1) Josef von Sonnenfels (1733—1817), Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanz. Wien 1763—67; 8. Aufl. Wien 1810—22. Bis Mitte des 19. Jahrhunderts blieb dieses Werk das offizielle Lehrbuch für den staatswissenschaftlichen Unterricht an den österreichischen Hochschulen.

Steuerauflegung im absoluten Staat und verlangt eine vernünftige Schonung der Steuerquelle. Auch hat er bereits eine, wenn auch nicht klare Vorstellung von der Abstufung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Ebenso will er die Wirkung der Steuern auf Wirtschaftsleben und Warenpreise ergründen, wobei ihm vielfach Irrtümer und schiefe Anschauungen unterlaufen. Die Ansammlung eines Staatsschatzes hält Sonnenfels für bedenklich. Bei lebhaftem Geldumlauf ist er überflüssig, auch in Notzeiten, und bei langsamer und spärlicher Zirkulation der Zahlungsmittel steigert er im Gegenteil das Übel. Seine Stellung zur Frage der Staatsschulden entbehrt der festen, klaren Richtpunkte, er kommt daher auch zu keinem abschließenden Resultate.

Unter den Franzosen der Epoche ist Montesquieu (1689—1755) zu erwähnen, der in seinem „Esprit des lois“ (1748) die Einnahmewirtschaft und das Steuerwesen aus der Form der Staatsverfassung und der sozialen Klassenbildung aufzuhellen gesucht. Der Rechtsgrund der Steuer geht nach ihm aus der Tatsache hervor, daß die Untertanen in den Steuern einen Teil ihres Vermögens hingeben, um den andern in Sicherheit genießen zu können. Unter den einzelnen Steuerformen entsprechen die Kopfsteuern mehr dem Zustande der Abhängigkeit, die Verbrauchssteuern mehr dem Zustande der Freiheit. Seine Anschauungen haben in weitgehendem Maße die Kameralisten der Aufklärungszeit, besonders Justi, beeinflußt.[1])

3. Die Finanzwissenschaft der Physiokraten und des Klassizismus. Die neue Periode in der Geschichte der Finanzwissenschaft wird durch die Lehren der Physiokraten eingeleitet. Durch die völlige Umwälzung, die sie auf dem gesamten Gebiete der Staatswissenschaften gebracht haben, mußte auch die Finanzwissenschaft neue Anregungen empfangen. Sie haben vor allem das finanzwissenschaftliche Denken mit den volkswirtschaftlichen Anschauungen in Zusammenhang gebracht und die philosophische Auffassung in die Staatswissenschaften getragen. Trotzdem haben aber die Physiokraten gerade unsere Disziplin weniger positiv gefördert als andere Teile der Volkswirtschaftslehre. Quesnay[2]), der Stifter der Schule,

---

1) Über die Kameralisten: Fulda, Über die ökonomisch-politischen oder Kameralwissenschaften. 2. Aufl. 1820; Rau, Über die Kameralwissenschaft. Heidelberg 1825; Schmalz, Encyklopädie der Kameralwissenschaften, Königsberg 1819; Jung, Versuch einer Grundlehre sämtlicher Kameralwissenschaften. Lautern 1779; Darjes, Erste Gründe der Kameralwissenschaften. Jena 1756; Zincke, Anfangsgründe der Kameralistik. 2 Bde. Leipzig 1773—1755; Kameralistenbibliothek. 4 Bde. Leipzig 1751—1757.

2) François Que(s)nay (1694—1774), Maximes générales du gouvernement

will seine Grundlehre vom Ordre naturel auch auf das Finanzwesen übertragen. Auch die Steuern sind der Natürlichen Ordnung unterworfen. Sie sind der Willkür entrückt, weil der Mensch als solcher nichts bezahlen kann und alle Leistungen im Grunde von den Reichtümern stammen, die von der Erde hervorgebracht werden. Darum ist es am einfachsten, diese Abgaben gleich an der Quelle selbst zu erheben, nämlich vom „Reinertrag des Bodens“, vom produit net, in proportionaler Höhe und zwar beim Grundbesitzer selbst. Diese „Einsteuer“ (impôt unique et direct) soll nach Katastern angelegt werden und mit dem Bodenertrag steigen und fallen. Sie soll nach Quesnay $^{2}/_{7}$ des Bodenertrags betragen. Alle übrigen Steuern, die er mit dem Kollektivnamen impôts indirects bezeichnet, sind eine Überlastung und haben die Tendenz, mit verstärkter Kraft auf den Bodenertrag zurückgewälzt zu werden. Sie sind daher verwerflich. Nur für Handelsstaaten, wie Genua oder Hamburg, deren Erwerb in Handelsgewinnen besteht, und wo die agrikole Grundlage des Wirtschaftslebens fehlt, läßt er Warenzölle, Verzehrungs- und Personalsteuern zu. Die Steuern sollen durch Beamte des Staats, nicht im Wege der Steuerpacht erhoben werden. Er denkt dabei an eine Art Repartiersystem.

Diesen Gedankengang finden wir dann in verschiedenen Wendungen, aber mit wesentlichen Einschränkungen, bei den Schülern und Nachfolgern Quesnays wieder. Mirabeau der Ältere[1]) spricht sich für eine Grundsteuer aus, die in Frankreich 75 Millionen Livres einbringen soll, und eine ergänzende Einkommensteuer auf Herd, Haus und Personen, von der er einen Ertrag von 150 Millionen Livres erwartet. Letrosne[2]) will die Grenzzölle beibehalten, das verwickelte (französische) Steuersystem aber vereinfachen. Charakteristisch ist für die ganze Richtung der physiokratischen Anschauungen das Bestreben, die Vielheit der einzelnen Steuern auf eine oder doch wenige Steuerformen zurückzuführen, der Kampf gegen die Übelstände der Steuerpacht, deren schlimme Erfahrungen sie aus der französischen Finanzpraxis schöpfen, und endlich ihre grundsätzliche Stellungnahme gegen die Verbrauchs- und Aufwandsteuern. Eine

---

économique et d'un royaume agricole. Versailles 1758; Max. V; Second problème économiqne. Despotisme de la Chine.

1) Victor Riquetti Mirabeau (1715—1789), Théorie de l'impôt s. l. 1760.

2) Guillaume Francois Letrosne (Le Trosne, 1728—1780), Les effets de l'impôt indirect prouvé par les deux exemples de la gabelle et du tabac. Paris 1770 (1774); De l'Administration provinciale de la réforme de l'impôt. Bâles 1779.

Vergl. Oncken, Geschichte der Nationalökonomie. I. Teil. Leipzig 1902.

eigentlich vertiefte Behandlung der finanziellen Probleme suchen wir aber bei ihnen vergebens.

Neues Licht hat dann Adam Smith durch sein grundlegendes und epochemachendes Werk über den Volkswohlstand auch in das Finanzwesen gebracht. Auf ihm bauen seine Schüler und Nachfolger fort, unter denen besonders David Ricardo, John Ramsay Macculloch und John Stuart Mill hervorragen. Freilich die sog. „Klassiker der Nationalökonomie" haben unsere Wissenschaft nicht verselbständigt, sie blieb ein abhängiger Bestandteil in ihren ökonomischen Systemen. Die neuen Fortschritte der Finanztheorie waren durch eine Mehrzahl von Ursachen vorbereitet. In erster Linie mußte der Widerspruch gegen das ältere System der Staatsverwaltung mit seiner Beeinflussung und Bevormundung des ganzen Wirtschaftslebens, mit seiner Vielregiererei und dem „eudämonistischen" Zwang zu einer veränderten Auffassung vom Zwecke und den Aufgaben des Staates führen. Die Nachklänge der Rechts- und Staatsphilosophie von Montesquieu und Rousseau konnten an den Zeitgenossen nicht spurlos vorübergehen. Damit verband sich der von den Physiokraten angebahnte und von den Engländern zum vollendeten Bau ausgebildete wirtschaftliche Liberalismus und Individualismus, der alle Einmischung des Staates in wirtschaftliche Dinge und in das Wirtschaftsleben verwirft. Aus diesem Gedankenkreise heraus wird eine neue Staatsauffassung geboren, die entgegen den von merkantilistischem Geiste getragenen Staatszuständen auf eine „Entleerung" und Vereinfachung der hypotrophischen Staatstätigkeiten hinwirken will. Sie sieht die Hauptaufgabe des Staates in der Herstellung und Garantierung des Rechtsschutzes und der Rechtssicherheit für Person, Eigentum und Wirtschaftsleben. Nur wenige weitere Kulturaufgaben, wie Kultus, Unterricht, Volksbildung usw., werden noch zugelassen. Alle übrigen, namentlich die Aufgaben der materiellen Entwickelung, sollen ihm abgenommen werden. Die „sterilen" Aufwandszwecke (im Sinne der physiokratischen Lehre) sollen sich selbst überlassen bleiben. Dadurch wird eine Verminderung des Finanzbedarfs und damit auch der öffentlichen Ausgaben herbeigeführt, die dann ihrerseits eine Beschränkung der finanziellen Hilfsmittel gestatten. Endlich waren die Tatsachen der Besteuerung in den meisten Staaten an einem Punkte angelangt, wo die Umkehr ein unabweisbares Bedürfnis war. Die wirre und systemlose Vielgestaltigkeit der Steuerformen und des Steuerrechts reizte die denkenden Köpfe eines philosophischen Zeitalters zu theoretischen Betrachtungen und neuen Formulierungen der Finanzprobleme.

Vor dem großen Schotten haben schon zwei andere Engländer die finanzwissenschaftlichen Kenntnisse ihrer Zeit bereichert. David Hume[1]) hat sich um die Steuertheorie erhebliche Verdienste erworben. Er wendet sich gegen die naive, von den tatsächlichen Verhältnissen abgewandte physiokratische Steuertheorie und ähnliche ideologische Finanzprojekte, er erkennt den vorsichtig angewandten Aufwands- und Luxussteuern innerhalb gewisser Grenzen neben den direkten Steuern Berechtigung zu und bekämpft die bequeme, leichtsinnige Staatsschuldenwirtschaft, die zu unentwirrbaren Kreditverhältnissen führen muß. James Steuart[2]), ein maßvoller Merkantilist, entwirft in seinen „Prinzipien der politischen Ökonomie“ bereits eine beachtenswerte Steuerlehre.

Adam Smith hat das 5. Buch seiner „Untersuchungen über die Natur und die Ursachen des Wohlstands der Nationen“[3]) den „Einkünften des Staates oder des Staatsoberhaupts (Revenue of the Sovereign or Commonwealth)[4]) gewidmet. Seine Finanzwissenschaft zerfällt in 3 Kapitel: in die Lehre von den öffentlichen Ausgaben, in die Lehre von den öffentlichen Einkünften und in die Staatsschulden. Die Gliederung des finanzwissenschaftlichen Lehrstoffes ist beinahe 100 Jahre für alle späteren Bearbeitungen maßgebend geblieben. Seine individualistische Staatsauffassung tritt am schärfsten in seiner Betrachtung der Staatsaufgaben hervor, wo er den Kreis der Staatstätigkeiten zu verengen sucht. Die Ausgaben für Rechtsschutz und für Verfassung („Behauptung der Würde der höchsten Obrigkeit“) sind ihm unzweifelhafte Aufwandzwecke des Staates. Bei der eigentlichen Rechtspflege, bei Straßen und Wegen, bei Religion, Unterricht und den öffentlichen Werken überhaupt, erkennt er zwar die Unterhaltspflicht des Staates an, will aber auch zur Entlastung der Staatskasse das Prinzip der speziellen Entgeltlichkeit in Form von Gebühren und Beiträgen zur Geltung

1) David Hume (1711—1776), Essays and Treatises on several Subjects. Edinburg 1752; 5. ed. 1767.

2) James D. Steuart (1712—1780), An Jnquiry into the Principles of Political Economy. London 1767. 2 vol.

3) Adam Smith (1723—1790), An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations. London 1776.

4) Wie sehr Adam Smith die Finanzwissenschaft als einen Teil seines ganzen Systems betrachtet und weit entfernt ist, ihr eine selbständige Stellung anzuweisen, geht schon aus der Stoffverteilung hervor: 1. Buch: Arbeit und Arbeitsteilung (206 S.); 2. Buch: Die Lehre vom Kapital (83 S.); 3. Buch: Fortschritt des Reichtums (33 S.); 4. Buch: Die Systeme der Politischen Ökonomie (105 S.); 5. Buch: Finanzwesen (229 S.) des Ganzen.

bringen. Lokale Ausgaben sollen durch lokale Finanzmittel, nicht durch staatliche bestritten werden. Dagegen scheiden bei ihm als Staatsaufgaben die Zwecke der materiellen Kultur so gut wie völlig aus, was wiederum seinen elementaren Anschauungen entspricht.

Den breitesten Raum nimmt in seinen Ausführungen die Lehre von den Steuern ein. Das Steuerproblem sucht er mit der ganzen Volkswirtschaft und den abgeklärten, volkswirtschaftlichen Grundbegriffen in Zusammenhang zu bringen und will feste Grundsätze für die Schonung des Volks- und Einzelvermögens (industry) aufstellen. Den Einseitigkeiten der Physiokratie gegenüber betont Adam Smith die Notwendigkeit einer Mehrheit von Steuern, ein aus direkten und indirekten Steuern zusammengesetztes Steuersystem.

Von seiner Steuerlehre sind am bekanntesten seine 4 Steuerregeln. Adam Smith hat zuerst in systematischer Behandlung die leitenden Prinzipien des Steuerwesens erörtert und in feste Formeln gebracht. Wohl sind schon früher die Finanzschriftsteller auf diese Frage eingegangen und haben Forderungen aufgestellt, ja es waren ihnen diese „Steuerregeln" bekannt, sie haben sie aber nicht unter einheitliche Gesichtspunkte zusammengefaßt und systematisch geordnet. Die Steuerregeln des Adam Smith lauten: 1. Die Untertanen müssen so genau wie möglich im Verhältnis zu ihrer Fähigkeit steuern; 2. die Steuer jedes Pflichtigen muß hinsichtlich ihres Betrags, ihres Termins und ihrer Zahlungsart gesetzlich bestimmt und jeder Willkür entrückt sein; 3. jede Steuer muß in der Zeit und in der Weise erhoben werden, wie es dem Pflichtigen am besten zusagt; 4. jede Steuer soll möglichst geringe Erhebungskosten verursachen. Die erste und zweite Steuerregel beziehen sich auf die Durchführung der materiellen und formellen Steuergerechtigkeit, die beiden letzten dagegen geben Grundsätze der technischen Steuerverwaltung. Das Hauptproblem, die Benutzung der Steuerquelle, kommt in seinen Regeln nicht zum Ausdruck. Sein Steuersystem unterscheidet Steuern auf den verschiedenen Formen der Rente, Steuern auf Kapitalgewinn und Geschäftseinkommen, besonders bei den gewerblichen Unternehmungen, Steuern auf dem Arbeitslohn und endlich Steuern vom Gesamteinkommen, Kopf- und Verbrauchs- (Aufwand-) Steuern. Er behandelt dabei vornehmlich auch die Frage der Steuerüberwälzung, bei der er in den meisten Fällen entweder den Bodenbesitzer oder den Konsumenten belastet findet. Die Vereinfachung der historischen Steuersysteme ist ihm Ziel der Entwickelung, wenn er auch zugibt, daß selbst nach Anbringung der von ihm empfohlenen Reformen

noch immer keine befriedigenden Steuerzustände erwartet werden können. Er ist eben in der Aufstellung allgemeiner Prinzipien befangen, ohne die Aufgaben der praktischen Gesetzgebung allseitig zu würdigen.

In der Lehre von den Staatsschulden äußert er wesentliche Bedenken. Er erblickt im Staatskredit kein normales Finanzmittel, bekämpft den immer häufigeren Gebrauch dieses Notbehelfs, bemängelt ihre unzureichende Tilgung und möchte sie am liebsten ganz vermieden sehen. Er teilt damit die Anschauung seiner meisten Zeitgenossen, die überdies in dem Mangel an Sparsamkeit der damaligen Finanzwirtschaft der meisten europäischen Staaten ihre Begründung findet. Endlich spricht er die in seiner ganzen Staatslehre begründete Meinung aus, daß der Grundbesitz des Staates schlecht bewirtschaftet werde und unrentabel sei. Er empfiehlt seine Veräußerung und will den Erlös zur Rückzahlnng der Staatsschulden verwenden.

Weniger systematisch, wohl aber mit schärferer Ausprägung hat David Ricardo in seinen „Grundsätzen der Volkswirtschaft und Besteuerung“[1]) vor allem wichtige Steuerfragen behandelt. In den Steuern sieht Ricardo einen Anteil des Boden- und Arbeitserzeugnisses, das von den Staatsangehörigen dem Staate zur Befriedigung der öffentlichen Bedürfnisse zur Verfügung gestellt wird. Alle Abgaben werden entweder vom Kapital oder vom Bodenertrag oder vom Geschäftsgewinn bezahlt. Sie können vernünftiger Weise nur vom Reingewinn genommen werden. Besondere Aufmerksamkeit wendet Ricardo den Wirkungen der einzelnen Steuern zu. Die auf Rohprodukte und Luxusgüter gelegten Steuern werden in der Regel auf den Konsumenten überwälzt. Die Steuer von der Grundrente wird nur den Grundeigentümer treffen, ohne die Preise der Bodenprodukte zu erhöhen und den Geschäftsgewinn zu vermindern, eine Auflage vom Kapitalgewinn wird den Geldkapitalisten belasten, wenn alle Güter im Verhältnis zur Steuer steigen. Dagegen würde die Steuer für den Geldkapitalisten nicht fühlbar sein, wenn alle Güter durch eine Veränderung des Tauschwerts des Geldes auf das frühere Preisniveau herabsinken würden, da er die Waren zu billigeren Preisen einkaufen kann, während seine Geldzinsen die nämlichen geblieben sind. Auf diese Weise werden die Steuerprobleme weniger systematisch und auf breiter, staatswissenschaftlicher Grundlage behandelt, als sie unter dem Gesichtswinkel der Wert- und Preislehre erscheinen. Ricardo, wie die meisten Nach-

1) David Ricardo (1778—1823), On the Principles of Political Economy and Taxation. London 1817; hierher sind zu zählen die Kap. 8—10 und 12—18.

folger von Adam Smith, benutzen so die finanzwissenschaftlichen Erörterungen, um volkswirtschaftliche Lehren darauf anzuwenden und sie dadurch zu erläutern. Es fehlt ihm aber an prinzipieller Auffassung und systematischer Durcharbeitung. Lebhaft und mit Geschick behandelt er Einzelheiten, wie die volkswirtschaftlichen Wirkungen der Steuern, die Steuerüberwälzung usw., vernachlässigt aber die steuerpolitische und steuertechnische Seite. Gegenüber den Staatsschulden nimmt er eine ablehnende Stellung ein; sie erscheinen ihm als ein bedenkliches Auskunftsmittel. Er empfiehlt zur Deckung der außerordentlichen Ausgaben mehr die Steuern. Dabei schlägt er ein eigentümliches Tilgungssystem der Staatsanleihen vor (Funding System), das auf der Verteilung der Staatsschulden unter die Bürger beruht und die Staatsschulden in Privatschulden dieser verwandelt.

John Ramsay Macculloch (Mac Culloch)[1], ein außerordentlich vielseitiger und fruchtbarer Schriftsteller, mehr Publizist, Interpret und Vulgarisator Adam Smiths und Ricardos als selbständiger Forscher, hat sich in der Hauptsache mit der Wiedergabe der Ideen dieser beiden Männer beschieden, ohne ihre Lehren weiterzubilden. Das gleiche gilt von den übrigen Anhängern der Schule, den sog. „Epigonen des Klassizismus der Nationalökonomie", wie Senior[2], Sinclair[3], Parnell[4], Cliffe Leslie[5]. Letzterer kämpft mit seiner Schrift „Financial Reforme" besonders gegen das System der Aufwandsteuern.

Dagegen darf John Stuart Mill eine selbständige Würdigung beanspruchen. Wohl ist auch bei ihm die Finanzwissenschaft ein Bestandteil seiner „Grundsätze der Politischen Ökonomie"[6], doch ist er bestrebt, die überkommenen Lehren weiterzubilden. Das V. Buch handelt vom „Einflusse der Regierung" (On Influence of Government) und enthält in seinen ersten 7 Kapiteln einen Abriß der Finanzwissenschaft. Das 8.—11. Kapitel erörtern Umfang und

---

1) John Ramsay Macculloch (1789—1864), Essay on the Question of Ruducing the Interests of the National Debts in which the Justice and Expediency of this Measure are fully established. Edinburgh 1816; The Principles of Political Economy with some Inquires respecting their Application. Edinburgh 1825; 7. Aufl. 1885.

2) 1790—1864: An introductory Lecture on Political Economy. London 1826.

3) History of the Revenue of the Britisch Empire. London 1804.

4) On financial Reform. London 1830.

5) 1827—1882: Financial Reform. London 1871.

6) John Stuart Mill (1806—1873), Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy. London 1848; 7. Aufl. 1871.

Berechtigung der Staatseingriffe in die Privatwirtschaften und die Stellung des Staats zum Wirtschaftsleben. Seine Finanzwissenschaft beginnt mit den Aufgaben des Staates, behandelt dann die Grundsätze der Besteuerung, die direkten, indirekten und sonstigen Steuern und schließt mit der Lehre von den Staatsschulden. Er nimmt einen Vermittelungsstandpunkt bei den Steuern ein und gibt auch praktischen Erwägungen Recht, ohne in Prinzipienreiterei zu verfallen. Auch seine Ansichten über Zulässigkeit und Berechtigung der Staatsschulden sind maßvoll.

Die Franzosen haben von den Engländern diese Art der Behandlung der Finanzwissenschaft übernommen. Sie bildet eine Unterabteilung der Politischen Ökonomie und wird in der Regel bei der Lehre von der Konsumtion eingeschaltet, wie Jean Baptiste Say[1]), der ja lange Zeit hindurch für die Anordnung des Wissenschaftsstoffes vorbildlich war. Ähnlich ist der Schweizer Simonde de Sismondi (1773—1842) zu beurteilen. Canard (1755—1833) hat in seinen „Principes d'économie politique“ (Paris 1801) vor allem der Überwälzungslehre seine Aufmerksamkeit zugewendet. Er erwartet schließlich vom freien Verkehr einen genügenden Ausgleich und nennt als große Wahrheit, daß die alten Steuern gut, die neuen aber gefährlich sind. Denn bei jenen hat sich der Überwälzungsprozeß bereits vollzogen, bei diesen muß er sich erst durchsetzen. Auch bei Canard finden wir als Grundton seiner Behandlung der Steuerprobleme die Tendenz, sie vom Standpunkt der Wert- und Preislehre zu behandeln. Es fehlt ihm die eigentliche staatswissenschaftliche Vertiefung. Bedeutender als die Systematiker und Theoretiker der Finanzwissenschaft sind die Franzosen als Verfasser von Monographien. Hierher sind zu zählen die Schriften von Necker[2]), Forbonnais[3]), Arnould[4]), de Monthion[5]) u. a. m., die sich hauptsächlich mit Darstellungen des französischen Finanzwesens beschäftigen. Auch Ganilhs „Finanzwissenschaft“ [6]) gehört trotz ihres Titels in diese Kategorie, da sie wesentlich kritischer

---

1) Jean Baptiste Say (1767—1832), Traité d'économie politique ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent et se consomment les richesses. 2 vol. Paris 1803; 6. Aufl. 1841.

2) De l'Administration des finances de la France. Genève 1784.

3) Recherches et considérations sur les finances de la France depuis 1595 jusqu'à 1721. Bâle-Liège 1758.

4) Histoire générale des finances de la France. Paris 1804.

5) Particularités et observations sur les ministres de la France les plus celèbres depuis 1660 jusqu'à 1791. Paris 1812.

6) La Science des finances. Paris 1825.

Natur ist und sich gegen die Verwaltung des royalistischen Eiferers Villèle und sein Ministerium richtet.

Schon im 18. Jahrhundert verfügten die Italiener über tüchtige Finanzschriftsteller, unter denen Pascoli[1]), Bandini[2]) und Broggia[3]) hervorragen. In der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts fehlt es zwar an einem umfassenden und bedeutenden Finanzwerk, doch bewahren die Autoren, wie Verri, Dergani, Beccaria, Palmieri, Neri und Ganni eine größere Selbständigkeit als die Franzosen, die den englischen Vorbildern nacheifern. Von den eigentlichen Finanzschriftstellern der Epoche erwähnen wir als Systematiker Samuel Cagnazzi[4]) und Francesco Fuoco[5]), die in allgemeinen Werken über Volkswirtschaftslehre die Steuern eingehend behandeln, sowie Bianchini[6]) und Messedaglia[7]), denen wir gute Ausführungen über den Staatskredit verdanken. Auch Petitti, Minghetti und Scialoja haben finanzwissenschaftliche Arbeiten veröffentlicht.

§ 2. **Die Verselbständigung der deutschen Finanzwissenschaft im 19. Jahrhundert.** Die Verselbständigung der Finanzwissenschaft zu einer besonderen Disziplin vollzog sich endgültig im 19. Jahrhundert. Sie ist eine Pflanze, die zuerst auf deutschem Boden gedieh. Viel später, in der zweiten Hälfte des verflossenen Jahrhunderts, ist auch das Ausland dieser Entwickelung gefolgt. Dieser Prozeß hat sich in dem Maße gezeigt, als die Fortschritte der deutschen Forschung ihren Einfluß auch auf die fremde Literatur ausübten.

Die Entwickelung in Deutschland während des verflossenen Jahrhunderts läßt sich in drei Hauptabschnitte einteilen, die sich ziemlich erkennbar von einander abscheiden: in die wirtschaftsliberale Periode der deutschen Finanzwissenschaft (1800—1832), in die Finanzwissenschaft des deutschen Beamtenstaats (1832—1871) und in die staatswissenschaftlich-sozialpolitische Epoche der modernen Finanzwissenschaft (seit 1871).

---

1) Testamento di un academico fiorentino. Colonia (Perugia) 1733.

2) Discorso economico 1737 (veröffentlicht 1773).

3) Trattato dei tributi, delle monete e del governo della sanità. Napoli 1743; Memoria ad oggetto di varie politiche ed economiche ragioni. Napoli 1754; das erste italienische, methodische Werk über Steuern.

4) Elementi di economia politica. Napoli 1813.

5) Saggi economici. Pisa 1825—27.

6) Principii del credito pubblico. 2 ed. Napoli 1831.

7) Dei prestiti pubblici e del miglior sistema di consolidazioni. Milano 1850; Art. „Debito Pubblico" in der Enciclopedia italiana. Venezia 1844. vol. VII.

Näheres über diese Schriftsteller bei Ricca-Salerno, Storia delle dottrine finanziarie in Jtalia. 2 ed. Palermo 1896 a. a. O. p. 211 ff.

1. Die wirtschaftsliberale Periode der deutschen Finanzwissenschaft. Die Voraussetzungen für den selbständigen Ausbau der Finanztheorie waren in Deutschland besonders günstig. Vor allem wirkte die kameralistische Tradition ein, die, wenn auch vielfach verändert, auf den deutschen Universitäten eine Stätte eifriger Pflege fand. Für die Ausbildung der Verwaltungsbeamten blieb auch im 19. Jahrhundert der Unterricht in finanziellen Dingen besonders wichtig. Noch in dessen erster Hälfte wurden kameralistische Lehrbücher des 18. Jahrhunderts wiederholt aufgelegt. Daneben zeigte sich als wesentliches Ferment der neuen Entwickelung der Einfluß der smithianischen Ideen und der klassischen Nationalökonomie überhaupt, die auch die deutsche Literatur mit neuen Grundanschauungen versorgte. Allein immerhin hat die Freihandelsdoktrin nie im deutschen Erdreich so feste Wurzeln zu fassen vermocht wie in Frankreich und hat daher nie die tiefere realistische Auffassung von den Aufgaben und Zwecken des Staates verdrängt. Dieses große Besitztum als materielle Grundlage der wissenschaftlichen Behandlung der Finanzwirtschaft wurde den Deutschen niemals ganz entfremdet. Trotzdem aber war die britische Doktrin mächtig genug, um die finanzwissenschaftlichen Systeme in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts mit dem Doktrinarismus der englischen Wirtschaftslehre und ihren Einseitigkeiten zu durchsetzen. Andererseits aber trat in Deutschland und bei den deutschen Finanzschriftstellern zuerst an Stelle der engen und einseitigen Kant'schen Schutzzwecktheorie und der rationalistischen Auffassung in der Rechts- und Staatsphilosophie die organische und historische Staatslehre. Keine willkürliche Bildung oder ein notwendiges Übel ist der Staat, sondern eine unersetzbare Bedingung und die höchste Form des gesellschaftlichen Zusammenlebens der Menschen. Er ist ein Produkt der Geschichte. Der „entleerte" Staatsbegriff wird wieder „angefüllt", neben der Gewährung des Rechtsschutzes werden auch andere Aufgaben im Gebiete der Kultur- und Wohlfahrtsbeförderung als essentielle Staatszwecke anerkannt, ohne an logisch und ziffernmäßig feststellbare Grenzen gebunden zu sein. Die alte Kameralistik und die neuen Fortschritte der Zeit gaben ein entwicklungsfähiges Fundament ab, auf dem die Finanzwissenschaft ihre Verselbständigung vollenden konnte.

Neben diesen geistigen Prozessen lag aber die wirksamste Förderung der deutschen Finanzwissenschaft in der reichen, geschichtlichen und verwaltungsrechtlichen Literatur über die Finanzen einzelner Staaten und in der publizistischen Behandlung prak-

tischer Finanz- und Steuerfragen. Gleich zu Beginn des Jahrhunderts war in den meisten Mittel- und Kleinstaaten eine große Zahl von praktischen Aufgaben der Staatsfinanzen zu lösen. Hatte die große französische Revolution eine Umwertung der politischen Ideen eingeleitet, so hatte die rauhe Hand der napoleonischen Kriegszeiten im Bestande der deutschen Staaten weitgehende territoriale Verschiebungen herbeigeführt. Neue Erwerbungen, Gebietsabtretungen und die Einverleibung der mediatisierten reichsständischen Landesteile in die größeren und kleineren Staaten stellten diese vor die Aufgabe, die verschiedenen territorialen Besitzungen zu einer politischen Einheit zu verschmelzen. Da waren aber auch vor allem Finanzfragen zu ordnen. Mit der Ära der Verfassungen in vielen deutschen, namentlich süddeutschen Mittelstaaten erwachte das politische Leben von neuem und verstärkte die Erkenntnis der Bedeutung der Finanzen für die Staaten. Es setzt darum eine rege Beschäftigung mit allen Finanzangelegenheiten ein, und das Prinzip der Publizität in den Finanzsachen, das sogar wenigstens teilweise absolute Staaten (Preußen) beobachteten, hat auch der Theorie umfassendes Material geliefert und die Entwickelung der Finanzwissenschaft in hohem Grade vorwärts gebracht.

So sehen wir denn in dieser „staatsbürgerlichen Periode“ (Stein) bald eine lebhafte Betriebsamkeit entstehen, deren Niederschläge eine große Anzahl von Finanzschriften sind. Sie tragen insgesamt das leicht erkennbare Gepräge der geschilderten Einflüsse der ganzen Epoche, stellen sich aber immerhin in mancherlei Schattierungen dar. Wenn wir versuchen, die zusammengehörigen miteinander zu verbinden, so gelangen wir zu einer zweifachen Gruppenbildung.

Erste Gruppe. Die Finanzwissenschaft als unselbständiger Bestandteil volkswirtschaftlicher Systeme. Die Schriftsteller, die diesem Kreise angehören, behandeln die Finanzwissenschaft als einen Bestandteil größerer, nationalökonomischer Systeme und weisen ihr in ihren Lehr- und Handbüchern eine unselbständige Stellung an. Von einer selbständigen Behandlung unserer Wissenschaft kann keine Rede sein, vielmehr erscheint sie als ein Glied dem Verband allgemeiner, volkswirtschaftlicher Betrachtungen eingereiht. Auch in einer anderen Richtung fehlt ihnen die Selbständigkeit, indem ihre Lehrmeinungen aus den Quellen smithianischer Doktrin schöpfen, ohne den Versuch zu machen, zu eigenen Forschungsergebnissen und charakteristischer Motivation

vorzudringen. Das gilt von Harl[1]) und von Krug[2]), die, auf dem Boden physiokratischer Anschauungen stehend, nur die Urproduktion besteuern und den Staat in seinen Einkünften auf die Erträgnisse der Domänen und auf die Grundsteuer beschränken wollen. Graf Soden[3]) behandelt in seinem neunbändigen Werke im 5. Bande die Finanzen nach den Grundsätzen von Adam Shmith. Das gleiche trifft auf Schmalz[4]) zu, der mit seinen physiokratischen Neigungen dem Absolutismus das Wort redet und jede Art von Repräsentativsystem verwirft. Lotz[5]) hat seiner „Staatswirtschaftslehre" die Finanzwissenschaft in etwas summarischer Form eingebaut. Er bekämpft insbesondere die indirekten Steuern auf notwendige Lebensmittel, dessen Argumente sich später Ferdinand Lasalle bei seiner Agitation angeeignet hat. Auch Pölitz[6]) und Kraus[7]) zählen in diese Gruppe.

Zweite Gruppe. Die Systeme und Einzeldarstellungen der Finanzwissenschaft und Steuerlehre. Die Schriftsteller dieser zweiten Gruppe sind gekennzeichnet durch selbständige Bearbeitungen der Finanzwissenschaft. An sie schließen sich eine Mehrzahl von Verfassern von Monographien an, die aber den Versuch machen, einzelne Materien auf der breiteren Grundlage allgemeiner Grundsätze zu behandeln, um so zu einer systematischen Würdigung der Finanzfragen vorzudringen. Stockar von Neuform[8]) gibt in seinem Handbuch der Finanzwissenschaft ein Bild

---

1) Vollständiges Handbuch der Staatswirtschaft und Finanz. Erlangen 1811. Außerdem ist er der Verfasser zahlreicher Einzel- und Gelegenheitsschriften finanziellen Inhalts.

2) 1770—1843: Abriß der Staatsökonomie oder Staatswirtschaftslehre. Berlin 1808. Nach seinem Tode hat Bergius aus seinem Nachlaß „Geschichte der preußischen Staatsschulden", Breslau 1861, herausgegeben.

3) 1754—1831: Die Nazionalökonomie. 9. Bde. Leipzig 1805—1808: 5. Bd. Lehrbuch der Nazionalökonomie (Auszug). Leipzig 1810; Staatsfinanzwirtschaft nach den Grundsätzen der Nazionalökonomie. Leipzig 1811 (5. Bd. des Hauptwerkes separat).

4) 1760—1831: Staatswirtschaftslehre in Briefen an einen deutschen Erbprinzen. Berlin 1818. 2 Teile.

5) 1770—1838: Handbuch der Staatswirtschaftslehre. 3 Bde. Erlangen 1821 bis 1822; 2. Aufl. 1831—38.

6) Die Staatswirtschaften im Lichte unserer Zeit. 5 Bde. Leipzig 1823—1824; 2. Aufl. 1827—28.

7) Staatswirtschaft. Nach dessen Tode herausgegeban von H. v. Auerswald. Königsberg 1808; 2. Aufl. Breslau 1837.

8) Vollständiges Handbuch der Finanzwissenschaft. 2 Teile. Heilbronn 1807—1808; 3. Aufl. von Hock. Bamberg 1881.

eines deutschen, mittelstaatlichen Finanzwesens, und Behr[1]) entrollt uns in seiner „Lehre von der Wirtschaft des Staates“ die Hauptgrundsätze des Staatshaushalts überhaupt. v. Jacob's[2]) „Finanzwissenschaft“ behandelt in systematischer Form die ganze Materie allerdings in breiter, oft sehr weitschweifiger Erzählung. Doch darf man für seine Zeit diese Leistung nicht unterschätzen (dagegen Roscher). v. Fulda[3]) darf gleichfalls als Interpret der Finanztheorie erwähnt werden, und seine schriftstellerische Tätigkeit ist in engsten Zusammenhang mit seinem akademischen Lehrberuf in Tübingen zu bringen. Der in verschiedenen praktischen Berufsstellungen der Finanzverwaltung tätige Freiherr v. Malchus[4]) hat sich mit seinem „Handbuch der Finanzwissenschaft und Finanzverwaltung“ das Verdienst der besten systematischen Leistung in dieser Epoche erworben. Der 1. Teil, der den Titel „Finanzwissenschaft“ führt, gibt eine Darstellung der Lehre von den Mitteln der Finanzwirtschaft, beginnt mit dem Einkommen aus dem unmittelbaren Staatsbesitz, bespricht die Einkünfte aus den Finanzregalien und baut dann eine ausführliche Steuerlehre nach den allgemeinen Gesichtspunkten und nach den einzelnen Steuerarten auf. Den Schluß bilden zwei Kapitel über die Erhebung der Staatseinkünfte und über die Quellen des außerordentlichen Staatseinkommens: Staatsschatz, Veräußerungen von Staatsrealitäten, Staatsschulden. Der 2. Teil, die „Finanzverwaltung“, beschäftigt sich mit der Organisation der Finanzverwaltung, dann mit der Lehre von den Staatsausgaben, dem Budgetrecht und dem Etat, der Finanzkontrolle und dem Kassenhaushalt. Schließlich gedenkt er noch der Einrichtung des Finanzdienstes und der Finanzbehörden. Er war hauptsächlich Praktiker und schreibt aus seinen Erfahrungen heraus. Allein auch die Finanztheorie verdankt ihm mancherlei Förderung, da er durch Vergleiche belehrte, die Bedeutung der Statistik für das Finanzwesen hervorhob und zu den Prinzipien der rechtlichen

1) 1775—1851: Die Lehre von der Wirtschaft des Staates. 1. u. 2. Aufl. Würzburg 1818.

2) 1759—1827: Die Staatsfinanzwissenschaft. 2 Bde. Halle 1821; 2. Aufl. v. Eiselen 1837; davon erschien auch eine französische und eine spanische Übersetzung.

3) 1774—1847: Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen 1827; Systematischer Abriß der sog. Kameralwissenschaften. Tübingen 1802; Der Staatskredit. Eine kurze Darstellung desselben in seinen manigfaltigen Formen älterer und neuerer Zeit. Tübingen 1832.

4) 1770—1840: Handbuch der Finanzwissenschaft und Finanzverwaltung. 2 Teile. Stuttgart 1830.

Bedeutung, von Verfassung, Finanzwesen und Verwaltung vorzudringen bemüht war.[1]) In den Kreis derer, die die Finanzwirtschaft als Universitätsdisziplin in Grundrissen für die akademischen Vorlesungen bearbeiteten, zählte auch Barth[2]) und Schön.[3])

Von den Verfassern von Einzelschriften seien an dieser Stelle erwähnt: Kröncke[4]), der sich an Adam Smith und Ricardo anschließt, durch seine eigenen Zutaten aber sich von diesen öfters entfernt und Repartitionssteuern auf dem Grundbesitz, Kapital und der kapitalisierten Erwerbskraft einzurichten empfiehlt, Murhard[5]), der auf eine allgemeine Einkommensteuer hinzuwirken sucht und die Grundsteuer als dem Staate gehörige, aber ablösbare Grundlast betrachtet, sich im übrigen an Adam Smith anlehnt und die Erbschaftssteuer heftig bekämpft. Seeger[6]) und v. Kremer[7]) behandeln die Frage des besten Steuersystems, Krehl[8]) begründet die Steuerpflicht mit dem Genuß der Garantieanstalten des Staates, Lips[9]) erscheint als eifriger Vorkämpfer der allgemeinen Einkommensteuer u. a. m.

2. Die Finanzwissenschaft des deutschen Beamtenstaats. Die weitere Fortbildung der Finanzwissenschaft in Deutschland knüpft an zwei Tatsachen an, einmal an die Ausbildung der Finanzwissenschaft als Universitätsdisziplin, der die Aufgabe obliegt, die künftigen Beamten mit auf ihren Beruf vorzubereiten, und sodann an die zahlreichen Steuer- und Finanzfragen, die in Österreich und in den deutschen Mittelstaaten von 1815 bis 1870 zu lösen waren. Dadurch nimmt die ganze literarische Produktion einen doppelten Charakter an. Die Universitäten, beson-

---

1) Roscher's Urteil (Geschichte der Nationalökonomik in Deutschland. München 1874. S. 687 u. 747/48) über Jacob u. Malchus ist ungerecht. Rau nennt die Staatsfinanzwissenschaft Jacob's „sehr gut“, das Handbuch von Malchus „vorzüglich“. Auch Kautz (Theorie und Geschichte der Nationalökonomie. Wien 1860. Bd. II. S. 628) bezeichnet Malchus mit Recht als „ausgezeichneten Finanztheoreticker“.

2) Vorlesungen über Finanzwissenschaft. Augsburg 1843.

3) Grundsätze der Finanz. Eine kritische Entwickelung. Breslau 1832.

4) 1771—1843: Das Steuerwesen nach seiner Natur und seinen Wirkungen untersucht. Darmstadt 1804; Ausführliche Anleitung zur Regulierung der Steuern. Darmstadt 1810.

5) 1781—1863: Theorie und Politik der Besteurung. Göttingen 1834.

6) Versuch des vorzüglichsten Abgabensystems. 1811.

7) Darstellung des Steuerwesens. Wien 1821.

8) Beiträge zur Bildung der Steuerwissenschaft. Stuttgart 1819; Das Steuersystem nach den Grundsätzen des Staatsrechts und der Staatswirtschaft. Erlangen 1816.

9) Über die allein wahre und einzige Steuer. Erlangen 1812.

ders in Süddeutschland, setzen die kameralistische Tradition fort und suchen den Wissensstoff für ihre Lehrzwecke fortzubilden und systematisch zu konzentrieren, während, durch die politischen Umstände und das neuerwachende Verfassungsleben begünstigt, eine nicht geringe Zahl im praktischen Leben stehender Männer und Beamter mit Geschick und Erfolg Finanzfragen systematisch oder in Einzeldarstellungen behandeln. Die Finanzwissenschaft empfängt so ein akademisch-beamtenartiges Gepräge.

Unter den systematischen Bearbeitern der Finanzwissenschaft muß an erster Stelle Karl Heinrich Rau[1]), der Heidelberger Nationalökonom, genannt werden. In seinem in 7 Auflagen erschienenen „Lehrbuch der Politischen Ökonomie" hat er den 3. Band in zwei Abteilungen der Finanzwissenschaft gewidmet. Seine Einteilung des Lehrstoffes ist für die späteren Lehr- und Handbücher geradezu vorbildlich geworden. Nachdem eine Einleitung uns Wesen und Aufgaben der Finanzwirtschaft, der Finanzwissenschaft, ihr Verhältnis zur Finanzpraxis und zu den Nachbardisziplinen, die Literaturgeschichte usw. kurz geschildert hat, wird der ganze Lehrstoff in 4 Büchern abgehandelt: 1. Staatsausgaben; 2. Staatseinkünfte; 3. Verhältnis der Einkünfte zu den Ausgaben des Staats (Staatsschulden); 4. Die äußere Einrichtung des Finanzwesens (Behörden, Etat, Finanzverwaltung). Das 2. Buch ist das umfangreichste und nimmt gut zwei Dritteile des ganzen ein. Es behandelt zuerst den Privaterwerb der Regierung und dann die Einkünfte aus dinglichen Rechten, die dann die Gesamtheit der übrigen öffentlich-rechtlichen Abgaben in sich aufnehmen: Regalien, Gebühren, Steuern. Die Finanzwissenschaft ist der wertvollste Teil seines Lehrbuchs und kann auch heute noch Beachtung beanspruchen. Weniger durch neue Ideen und prinzipielle Tiefe hervorragend, denn durch eine glückliche, vorsichtige Formulierung des Tatsächlichen ausgezeichnet, ohne begriffliche Schärfe, hat er in schlichter Darstellung gründlich und zuverlässig über den Stand der Finanzen und der Finanztheorie unterrichtet. Mit Mäßigung und gesundem Urteil wird das umfassende Wissen in Kategorien gegliedert, und alle Finanzinstitute werden in die Formen klarer und fester Resultate gegossen, um den Männern, die in der Praxis und in den Volksvertretungen zu wirken berufen sind, eine sichere Handhabe für ihre Entscheidungen zu bieten. Diese seine Lehrtätigkeit hat über dreißig Jahre auf den deutschen Beamtenstand eingewirkt.

1) 1792—1870: Lehrbuch der Politischen Ökonomie: 3. Bd. Grundsätze der Finanzwissenschaft. Heidelberg 1832; 7. Aufl. hrsg. v. Ad. Wagner. Leipzig 1872.

Sein Lehrbuch, in dem er die theoretischen Ausführungen vielfach durch Tatsachen aus Geschichte, Gesetzgebung und Statistik belegt und verstärkt, war Jahrzehnte lang der Leitfaden des akademischen Unterrichts an den deutschen Hochschulen. Man kann ihn daher mit Recht als den „Volkswirtschaftslehrer der gut regierten deutschen Mittelstaaten von 1815 bis 1848“ nennen (Roscher).

Der Rau'schen Auffassung nahestehend, jedoch in mancher Hinsicht begrifflich schärfer ist das Lehrbuch der Finanzwissenschaft von Karl Umpfenbach.[1]) Die Systematik seiner Darstellung ist der Rau'schen entlehnt: 1. Buch: Vom Staatsbedarf; 2. Buch: Vom Staatseinkommen (Gebühren, Steuern, Domänen, Fiskalvorrechte); 3. Buch: Vom Gleichgewicht des Staatshaushalts (materielle Ordnung, Staatsschulden); 4. Buch: Von den Vollzugsmitteln des Staatshaushalts (formelle Ordnung). Er will die Grundlagen der Finanzwirtschaft schärfer analysieren und die Vorschläge zur Ordnung des Finanzwesens mit den obersten Grundsätzen in Einklang bringen. Die Finanzwissenschaft soll dabei zu einem System des allgemeinen Finanzrechts ausgebaut werden. Dagegen lehnt sich das Werk von Carl Julius Bergius[2]) mehr an die preußische Finanzpraxis an, sucht für seine Anschauungen auch ein staatsrechtliches Fundament zu gewinnen und gibt so auf der Grundlage allgemeinerer Betrachtungen in der Hauptsache eine Paraphrase des preußischen Finanzwesens in den 60er Jahren des 19. Jahrhunderts. Begriffliche Schärfe liegt seiner Methode wohl ferner. Seine theoretischen Anschauungen sind am nächsten denjenigen John Stuart Mills verwandt, die er mit der preußischen Staatspraxis zu kombinieren sucht.

Diesem methodisch-systematischen Anschauungskreise gehört auch Wilhelm Roscher an, wenngleich seine Finanzwissenschaft[3]) zuerst Mitte der 80er Jahre erschien. Während seine Gesamtauffassung mit den vorerwähnten Autoren mehr oder weniger verwandt ist, zeigt sich der Fortschritt in der Anwendung der historischen Methode auf die finanziellen Probleme. Seine Syste-

---

1) Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 2 Teile. Erlangen 1859—1860; 2 Aufl. Stuttgart 1887.

2) Grundsätze der Finanzwissenschaft mit besonderer Beziehung auf den preußischen Staat. Berlin 1865; 2 Aufl. 1871.

3) 1817—1894: System der Volkswirtschaft. Bd. IV. Finanzwissenschaft. Stuttgart 1886; 4. Aufl. 1894; 5. Aufl. bearbeitet von O. Gerlach in 2 Bänden. 1901.

matik ist die traditionelle: Einleitung, ganz- oder halb-privatwirtschaftliche Staatseinnahmen, einschließlich Regalien und Gebühren, die Steuern, Staatsausgaben, Gleichgewicht zwischen Staatseinnahmen und Staatsausgaben (Staatsschulden), Finanzverwaltung. Im einzelnen neigt er in seinen Ansichten fortgeschrittener Auffassung zu, ohne grundlegend weiterzubauen. Wie sein Werk der akademischen Lehrtätigkeit entsprungen ist, so trägt es den Charakter einer klaren Übersicht und ist durch sorgfältige Formulierung ausgezeichnet. Es bildet insofern den Übergang zur folgenden Literaturepoche, als in ihm erkennbar der Entwickelungsgedanke bei den finanzwirtschaftlichen Erscheinungen scharf ausgeprägt ist.

Von den Verfassern finanzwirtschaftlicher Monographien dieser Epoche sind in erster Linie namhaft zu machen: Nebenius, Hoffmann und v. Hock. Dem Badener Friedrich Nebenius, dem ältesten unter ihnen, einem hohen badischen Beamten, verdanken wir wohl die beste Einzelschrift über den öffentlichen Kredit.[1]) Er gibt uns ein reiches geschichtliches und rechtsvergleichendes Material über die Entwickelung der europäischen Staatsschulden seit Beendigung der napoleonischen Kriegszeiten. Daran schließt er eine theoretische Begründung seiner Ansichten und sucht die Einflüsse klarzustellen, die auf den Preis der Staatspapiere einwirken, wobei er die Verhältnisse des Kapitalmarktes, des Geldmarktes und des Staatskredits selbst scharf zu charakterisieren sucht. J. G. Hoffmann[2]) ist Freihändler, sucht aber mit diesen Ideen die Traditionen des altpreußischen Beamtentums zu verknüpfen und erkennt nicht nur den Rechtsschutz, sondern auch weitere Aufgaben zur Entwickelung der geistigen und körperlichen Anlagen als berechtigte Staatszwecke an. Seine Finanztheorie ist ein Spiegelbild der preußischen Finanzpraxis. Er spricht sich gegen die Domänenverkäufe aus, will die Beseitigung der volkswirtschaftlich als schädlich erkannten Regalien, ist ein (doktrinärer) Gegner der Einkommensteuer, vertritt das Klassenprinzip und beurteilt die Grundsteuer ungünstig usw. Karl Freiherr von Hock, ein österreichischer Staatsbeamter in vielen leitenden Stellungen, bietet in

1) 1784—1857: Der öffentliche Kredit. Karlsruhe und Baden 1820; 2. Aufl. 1829.

2) Die Lehre von den Steuern. Berlin 1840; Über staatswirtschaftliche Versuche, den ganzen Bedarf für den öffentlichen Aufwand durch eine einzige Steuer zu decken (Abh. der Berliner Akademie 1845); Nachlaß kleiner Schriften staatswirtschaftlichen Inhalts. Berlin 1847.

seinem Buche „Die öffentlichen Abgaben und Schulden“ [1]) mehr, als der Titel sagt, nämlich eine beinahe durchgeführte systematische Finanzwissenschaft. Er unterscheidet drei Fundamental- oder Ursteuern, die Personal-, die Einkommensteuer und die Steuer für besondere Dienste. Diese drei „Ursteuern“ kleiden sich in mannigfache Formen. In jedem rationellen Steuersystem müssen sich aber dessen Bestandteile auf diese drei Ursteuern zurückführen lassen. Zugleich ist er der Begründer der modernen Steuerüberwälzungslehre (Ab-, Fort-, Rückwälzung). Im einzelnen ist er aber nicht frei von doktrinären und theoretischen Einseitigkeiten. Als andere hierher gehörige Autoren sind zu erwähnen: Pfeiffer [2]) v. Prittwitz [3]), Riedel [4]), Biersack [5]), Baumstark [6]) und Dietzel [7]).

Auf dem Gebiete der finanzgeschichtlichen Forschung verdienen in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts Erwähnung: v. Lang [8]), v. Hüllmann [9]), v. Klewitz [10]), v. Kries [11]), Hoffmann [12]), v. Hauer [13]) u. a. m.

3. Die staatswissenschaftlich-sozialpolitische Epoche der modernen Finanzwissenschaft. Die neue Epoche der Entwickelung unserer Wissenschaft ist durch eine Mehrzahl von charakteristischen Erscheinungen bedingt. Zunächst kennzeichnet

1) Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Stuttgart 1863. Er ist ferner Verfasser von: Die Finanzen und die Finanzgeschichte der Vereinigten Staaten von Amerika. Stuttgart 1867; Die Finanzverwaltung Frankreichs. Stuttgart 1857.

2) Die Staatseinnahmen. Geschichte, Kritik und Statistik. 2 Bde. Stuttgart 1866.

3) Die Theorie der Steuern und Zölle. Stuttgart und Tübingen 1842.

4) Die Domänen und Gruben, Hütten und Salinen des preußischen Staates. Berlin 1849; Der brandburgisch-preußische Staatshaushalt in den beiden letzten Jahrhunderten 1601—1807. Berlin 1866.

5) Über Besteuerung, ihre Grundsätze und ihre Ausführung. Frankfurt a. M. 1850.

6) Über Staatskredit, Staatsschulden und Staatspapiere. Heidelberg 1833.

7) System der Staatsanleihen. Heidelberg 1855.

8) Historische Entwicklung der teutschen Steuerverfassungen. Berlin 1793.

9) Ursprünge der Besteuerung. Köln 1818; Deutsche Finanzgeschichte des Mittelalters. Berlin 1805.

10) Steuerverfassung im Herzogtum Magdeburg. 2 Teile. Berlin 1797.

11) Historische Entwickelung der Steuerverfassung in Schlesien. Breslau 1842.

12) Das Finanzwesen von Württemberg zu Anfang des 16. Jahrhunderts. Tübingen 1840.

13) Beiträge zur Geschichte der österreichischen Finanzen. 5 Hefte. Wien 1848.

sie die Tendenz, die finanzpolitischen Probleme auf der Grundlage allgemeiner staatswissenschaftlicher Auffassung zu begreifen und zu erklären. Die Behandlung geht davon aus, daß die Finanzwissenschaft ein Teil eines großen Ganzen ist und ihr Verständnis auf dem Zusammenhang mit den Fragen des Staatslebens beruht. Damit löst sich ihre Lehre los von der Anschauungswelt der Kameralisten, die sie in ihrer technischen Absonderung betrachteten, ohne auf die sozialen und wirtschaftlichen Zusammenhänge Rücksicht zu nehmen, und eben so von derjenigen der klassischen Nationalökonomen, die in ihr lediglich eine besondere Anwendung der allgemeinen volkswirtschaftlichen Theorien erblickten. Sodann aber wird die moderne Finanzwissenschaft durch die Fortschritte der nationalökonomischen Forschung gestützt. Seit den siebziger Jahren des vorigen Jahrhunderts beginnt die Wissenschaft in Deutschland den neuen Aufbau der theoretischen Grundanschauungen an Stelle der bisher herrschenden Lehre der britischen Doktrin. Sie wendet sich gegen die Einseitigkeiten der Freihandelsschule und deren „atomistische“ Rechts- und Staatsauffassung, sucht den „entleerten“ Staatsbegriff wieder „anzufüllen“, begründet eine neue aus Erfahrungen und Tatsachen geschöpfte Lehre von den Staatszwecken und den Staatstätigkeiten, macht den Staat zu einem wichtigen Träger eigentlich wirtschaftlicher Aufgaben und schafft so eine sichere Grundlage für die Entwickelung der Finanzwissenschaft. In gleicher Weise ist sie aber auch von der Einwirkung der historischen Methode in der staatswissenschaftlichen Literatur berührt worden. Die extremeren Strömungen dieser Schule, die mehr oder weniger die Wirtschaftsforschung im Sinne einer rein geschichtlichen Behandlungsweise aufgehen lassen wollten, waren in der Finanzwissenschaft mit ihren bewährten, wissenschaftlichen Traditionen weniger fühlbar. Dagegen hat die wirtschaftsgeschichtliche Forschung den Untersuchungsstoff bereichert. Man begann jetzt den Tatsachen der Finanzgeschichte und damit im Zusammenhang auch dem Stande der Gesetzgebung größere Beachtung zuzuwenden, wodurch der theoretische Gesichtskreis erweitert wurde und die allgemeine Betrachtung der Finanzfragen an der Hand der tatsächlichen korrigiert werden konnte. Auf der andern Seite dringt auch die sozialpolitische Auffassung des wirtschaftlichen Lebens in die Finanztheorie ein, das soziale Geschehen leitet und führt auch die finanzwissenschaftlichen Forderungen. So wird es der Wissenschaft möglich, Prinzipien zu entwickeln und Postulate aufzustellen und zu begründen, lange bevor

die Gesetzgebung und Finanzpraxis sich entschließen, sie einzuführen. Erst nach mehr denn einem Jahrzehnt folgen diese nach und beginnen solchen Anregungen zugänglich zu werden.

Außer diesen Wandlungen auf geistigem Gebiet wird die Finanzwissenschaft noch durch die Finanz- und Steuerreformen befruchtet, die seit 1871—73 die meisten deutschen und auswärtigen Staaten beschäftigten. In dem Streit der Meinungen hat die Wissenschaft versucht, die Fülle tief ins Leben einschneidender Fragen erneut zu prüfen, die Ruhe der Unruhe der Tagespolitik entgegenzusetzen und aus der Masse flüchtiger Einzelerscheinungen eine einheitliche, auf klaren Grundsätzen beruhende, zusammenhängende Gesamtauffassung herauszuarbeiten und sie auf typische Grundformen zu bringen. Das gilt von dem alten Kampf zwischen direkten und indirekten Steuern, von den Problemen der Staatsschulden, von der Bewertung des Staatsvermögens als fiskalische Einnahmequelle u. a. m. In all diesen Dingen hat man sich gewöhnt, an Stelle aprioristischer und doktrinärer Prinzipien, denen dogmatische Geltung zuerkannt wurde, die Tatsachen und die realpolitischen Erwägungen sprechen zu lassen und in Anlehnung an diese die Entscheidung zu treffen. Auf der anderen Seite haben die Fortschritte der Steuertechnik und der Steuerverwaltung, des Finanzrechts und der Finanzverwaltung überhaupt der Forschung neues Gelände für ihre Bearbeitung erschlossen. Diese Seite, die Finanzverfassung und Finanzverwaltung, die früher wenig beachtet und systematisch vernachlässigt wurde, tritt nunmehr stärker hervor und entwickelt sich zu einem selbständigen Bestandteil des Lehrgebäudes.

Das Resultat dieser Ursachen war die Erneuerung der methodologischen und systematischen Behandlungsweise der Finanzwissenschaft. Die Schilderung, Aufzählung und Aneinanderreihung der finanziellen Tatsachen, ihre teleologische Bewertung und ihre Ergänzung durch Beispiele aus Gesetzgebung und Statistik tritt gegenüber einer scharf ausgeprägten prinzipiellen Auffassung zurück. Man bescheidet sich nicht mehr mit der oberflächlichen Behandlung und Beurteilung, sondern man sucht bis zu den letzten Zusammenhängen vorzudringen. Man begnügt sich nicht mehr, bloß in einzelnen Punkten, wie z. B. bei den allgemeinen Prinzipien der Besteuerung, grundsätzliche Forderungen für die Finanzpraxis aufzustellen, sondern man gräbt nach einer allgemeinen Grundlage für die ganze Finanztheorie, will sie mit den ökonomisch-technischen Prozessen des ganzen Wirtschaftslebens und mit dem gesellschaftlichen Geschehen in Verbindung bringen, versucht die psychologische

Begründung der Einzelerscheinungen zu gewinnen und ist bemüht, die Finanzwissenschaft als ein Glied der allgemeinen Gesellschaftslehre zu entwickeln.

Die älteren Schriftsteller — auch noch Rau und Roscher — haben die Tatsachen der Finanzgeschichte und Finanzgesetzgebung nur nebenher berücksichtigt, sie als Arabeske, Staffage, Folie behandelt. Die moderne Finanzwissenschaft dagegen gelangt zur methodologischen Erkenntnis, daß dem Material der Gesetzgebung im System eine selbständige Stellung gebühre. Dadurch wird das Finanz- und Steuerrecht als solches ein fester Bestandteil des Ganzen. Indessen kann die Finanzwissenschaft dabei nicht stehen bleiben. Wie es überhaupt Aufgabe der Staatswissenschaften ist, das Tatsächliche zu beschreiben, zu vergleichen, zu klassifizieren, aus dem Verschiedenartigen das Gleichartige herauszuschälen und seine Entwickelungsbedingungen aufzuhellen, so geht auch jetzt die finanzwissenschaftliche Forschung einen Schritt weiter und versucht die Finanzgesetzgebung der verschiedenen Kulturstaaten in vergleichender Darstellung auf ihre Verwandtschaft zu prüfen und die einheitlichen Grundformen der Finanzphänomene und ihre Entwickelungstendenzen herauszuarbeiten. Daraus baut sich allmählich eine vergleichende Finanz- und Steuerwissenschaft der wichtigsten Länder auf. Endlich aber hat die moderne Finanzwissenschaft ihr Beobachtungsfeld noch erweitert. Wenn sie es auch zunächst mit den Finanzen des Staates zu tun hat, eine „Staatsfinanzwissenschaft“ ist, so hat doch die wachsende Bedeutung der übrigen, politischen Gemeinwesen, der unter- und der oberstaatlichen Körper (Gemeinden, Kommunalverbände — Bundesstaat, Staatenbund) dazu geführt, daß man die finanziellen Betrachtungen auf alle öffentlichen Körper schlechthin ausgedehnt hat. Aus einer Staatsfinanzwissenschaft haben daher die neueren Forscher eine Finanzwissenschaft der öffentlichen Körper überhaupt gemacht und die Lehre vom Staatshaushalt zu einer Lehre aller öffentlichen Finanzhaushalte ausgestaltet.

Der erste Pfadfinder in diesem neuen Gelände ist Lorenz von Stein.[1]) Er bringt zuerst Staat und Staatswirtschaft mit der Finanzwissenschaft in Zusammenhang und weist die Einheit der staatswissenschaftlichen Erscheinungen nach. Von solchen allgemeinen Grundlagen ausgehend, sucht er für die Finanzwissenschaft

---

1) 1815—1890: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig 1860; 2. Aufl. 1871; 3. Aufl. 1875; 4. Aufl. 2 Bde. 1878; 5. Aufl. 4 Bde. 1885—86.

eine feste Basis zu schaffen. Das staatsrechtliche Element wird so mit dem finanzwirtschaftlichen verknüpft. Außerdem hat gerade er, wenn auch zunächst nur in allgemeinen Umrissen, die Finanzwissenschaft als Wissenschaft von der Wirtschaft des Staates und der übrigen öffentlichen Körper sowie der Kolonien behandelt und das Gemeinsame und Verschiedenartige der staatlichen und der unter- und oberstaatlichen Finanzprobleme aufgezeigt. Ferner hat Stein nach systematischen Grundsätzen den kühnen Plan einer vergleichenden Darstellung der Finanzgeschichte, Finanzverfassung und Finanzverwaltung der europäischen Staaten entworfen. Wenn dieser erste Versuch, zwischen den Einzelerscheinungen die Einheit herzustellen, mit mancherlei Mängeln behaftet ist und manches, was heute als selbstverständlich gilt, in schiefer Konstruktion wiedergibt, so ist zu bedenken, daß die für einen solchen Vorwurf erforderlichen Vorarbeiten noch nicht oder wenigstens nicht im notwendigen Umfange geleistet waren. Aber er hat doch das Substrat geschaffen, auf dem die späteren fortarbeiten konnten. Erst durch die Nutzung der Forscherarbeit der historischen Schule vermochte das zu entstehen, was Stein als Ziel vorschwebte. Ebenso weicht seine Systematik von der älteren ab. Seine Finanzwissenschaft gliedert sich in die Finanzverfassung und in die Finanzverwaltung. Jene behandelt die Grundlagen des Finanzrechts, Gesetzgebung und Budget, die vollziehende Gewalt im Finanzwesen und die (Staats-) Kontrolle des öffentlichen Haushalts. Diese ist die Verwaltungslehre vom Finanzhaushalte und gliedert sich in 4 Hauptteile: in die Lehre vom Staatshaushalt, die hauptsächlich von der verwaltungstechnischen Durchführung der Budgets handelt, in die Lehre von den Staatsausgaben, in diejenige von den Staatseinnahmen und in diejenige von den Staatsschulden. Die „Staatseinnahmen" zerfallen wiederum in das wirtschaftliche Einkommen und in die Steuern. Seine Steuerlehre begründet zuerst die allgemeinen Grundlagen des Steuerwesens und geht dann zu den einzelnen Steuern über. Hier werden unterschieden: 1. direkte Steuern (Ertrags-, Erwerbs-, Verkehrssteuern), 2. indirekte Steuern, 3. die allgemeine Einkommensteuer. Den Schluß bildet die Lehre vom Staatskredit, die vom Finanzkredit, vom Papiergeld und von den Staatsschulden handelt.

Steins Darlegungen sind ausgezeichnet durch eine außerordentlich geistreiche Behandlung der finanzwissenschaftlichen Probleme und zeigen ein umfassendes Wissen. Die Hauptstärke Steins liegt in einer kühnen Konstruktionsgabe, die, bestechend und glanz-

voll, aber mitunter problematisch und ohne genügende tatsächliche Vertiefung ist und leicht in Begriffsspielereien und dialektische Kunststücke ausartet. Stets originell und anregend, schreitet er über den Zwang historischer und tatsächlicher Bedingtheit hinweg. Seine entscheidende Bedeutung für die Fortschritte der Finanzwissenschaft liegt daher nicht selten nicht in dem, was er uns selbst bietet, sondern in den Gedankenprozessen, zu denen er die jüngern angeregt hat.

Das große Werk Adolf Wagners[1]) hat die Ergebnisse seiner neuen Grundlegung der Volkswirtschaftslehre[2]) auf die Finanzwissenschaft angewendet. Diese Verbindung muß aber stets in einer abstrakten Fassung und grundsätzlichen Formulierung der Ergebnisse der Untersuchungen den formellen Abschluß finden. Durch diese prinzipielle Behandlung, die nicht nur die konkreten Erscheinungen, sondern auch die typischen Gruppen- und Artenbildungen verfolgt, das wesentliche und Bleibende vom Zufälligen absondert, wird die methodische Anschauung vertreten, daß man die Tatsachen der Finanzwirtschaft nicht bloß als solche wissenschaftlich erfassen dürfe, ohne die inhärenten, treibenden Kräfte zu erforschen. Ferner werden bei Wagner die hauptsächlichen Prinzipienfragen in systematischem Zusammenhang erörtert. Wir gewinnen dadurch nicht ein Nebeneinander von einzelnen Lehren, sondern den abgeschlossenen Bau einer vollständigen Finanztheorie. Diese Neigung zur Systembildung äußert sich in der Anordnung des Stoffes, der durch die prinzipiell-systematische Arbeit und durch die Herausschälung genereller Resultate auf einheitliche Grundformen gebracht wird. Das Gebäude seiner Anschauungen wird gestützt durch seine grundlegende sozialpolitische Auffassung. Sie tritt insbesondere in der Steuerlehre hervor und hat den Gedanken zum Inhalt, daß die Finanzwirtschaft nicht nur den nächsten Zweck hat, den öffentlichen Aufwand durch Schaffung von

1) Finanzwissenschaft. Lehr- und Handbuch der Politischen Ökonomie in selbständigen Abteilungen. 4. Hauptabteilung: Finanzwissenschaft; 4 Bände. Leipzig und Heidelberg 1877 — Leipzig 1899—1901. — Schönberg's Handbuch der Politischen Ökonomie. 3. Band: VI. Spezielle Steuerlehre 1. Teil. Die sog. direkten Steuern. X. Die Ordnung der Finanzwirtschaft und der öffentliche Kredit. Tübingen 1881—82; 2. Aufl. 1885; 3. Aufl. 1890—91; 4. Aufl. 1896—97. Daneben noch zahlreiche Monographien finanzwissenschaftlichen Inhalts. Vergl. v. Heckel, Die finanzwissenschaftlichen Schriften Adolf Wagners (Jahrb. f. Nationalök. u. St. III. F. Bd. 19, S. 862—876).

2) Grundlegung der Politischen Ökonomie. 3. Aufl. Leipzig 1892. — Theoretische Sozialökonomik (Grundriß). 1. Abt. Leipzig 1907.

öffentlichen Einkünften zu bestreiten, sondern ihren substanziellen Mitteln und den Finanzinstituten, vornehmlich der Steuer, auch die weitere Aufgabe zuzuteilen ist, regulierend und verändernd in die Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens sowie in die Verwendung des Einzeleinkommens einzugreifen.[1] Endlich hat Wagner den Gedanken Steins, eine vergleichende Steuerwissenschaft zu schaffen, wieder aufgenommen und auf eine realistische Grundlage gestellt. Zwei Bände seines Werks hat er der Darstellung der finanzgeschichtlichen Tatsachen und dem Rechtsstand der Steuerpraxis gewidmet. Die erschöpfende Bearbeitung behandelt das Material nicht nur in geschichtlich-statistischer Form, sondern zugleich in systematischer Zusammenfassung und kritischer Beleuchtung. Sie sucht immer wieder, aus der Vielheit der konkreten Erscheinungen den typischen Werdeprozeß herauszuarbeiten und die Entwickelungsmomente zu schildern. Die beiden ersten Bände des Werks sind in 5 Bücher gegliedert, denen eine Einleitung über Finanzen und Finanzwissenschaft vorangeht. Das 1. Buch handelt von der materiellen und formellen Ordnung der Finanzwirtschaft (Finanzen, finanzielle Deckung, Etat, Kassen- und Rechnungswesen), das 2. vom Finanzbedarf oder dem Staatsaufwand, das 3. vom Privaterwerb. Im 4. Buch wird die Lehre von den Gebühren und im 5. Buch die allgemeine Steuerlehre dargestellt. Die Bände 3 und 4 sind der Steuergeschichte und der Steuergesetzgebung, der vergleichenden Steuerwissenschaft, gewidmet. Die spezielle Steuerlehre nnd die Darstellung des öffentlichen Kredits fehlen noch.

Von Einzelheiten sei noch hervorgehoben, daß Wagner die Finanzwissenschaft als Wissenschaft der öffentlichen Körper überhaupt auffaßt, sie nicht auf die Staatsfinanzen beschränkt wissen will. Außerdem hat er eine ausführliche, systematisch, wie kritisch durchgeführte Darstellung dem „Privaterwerb“ oder den erwerbs-(privat-)wirtschaftlichen Staatseinkünften gewidmet, und ebenso sind wohl die Partien über die Ordnung der Finanzwissenschaft kaum je vor ihm in einem „Lehr- und Handbuch“ eingehender bearbeitet worden.

Albert E. Schäffle und Friedrich J. Neumann dürfen wir eigentlich nicht zu den Systematikern der Finanzwissenschaft rechnen. Sie haben aber durch Einzelschriften und eine große Zahl von Einzeluntersuchungen die Fachwissenschaft systematisch fortzu-

---

1) Über diese Theorie vergl. III. Buch: Die Steuern. I. § 1 u. a. a. O.

bilden vermocht. Scharf und originell sind Schäffe's Forschungen.[1]) Mit einer fast naturwissenschaftlichen Analyse tritt er an die Finanzprobleme heran, zergliedert einem finanzwissenschaftlichen Anatomen und Physiologen vergleichbar den Bau und die Verrichtungen der Finanzinstitute und verfolgt sie in ihren Wechselbeziehungen und in ihrer gegenseitigen Abhängigkeit. Er verbindet die Eigenschaften eines Theoretikers und eines Praktikers zugleich, indem er scharf und klar das Endziel erkennt und sich mit dem auf einer Entwickelungsstufe erreichbaren Möglichen bescheidet. Auch ihm eignet die sozialpolitische Auffassung der Finanz- und Steuerprobleme, durch die er Wagner geistesverwandt ist, wenn er sich auch in grundlegender Anschauung und Formulierung von diesem unterscheidet und auch nicht so uferlos weitergeht, wie dieser. Sein letztes größeres Werk auf finanzwissenschaftlichem Gebiete, die „Steuern“, will die Grundauffassung der Naturwissenschaft auf seine Grundlegung der gesamten Sozialwissenschaft stützen und gibt eine durchaus systematisch gegliederte Darstellung der Besteuerung überhaupt. Seine Bearbeitung ist eine streng prinzipielle und biologisch-morphologische, wogegen die selbständige Stellung des Tatsächlichen im Material der Finanzgeschichte und der Finanzgesetzgebung fehlt. Neumann ist in seinen verschiedenen Finanzschriften[2]) vor allem ein scharfsinniger Theoretiker und hat sich insbesondere als geistreicher Kritiker mit seiner Dialektik um begriffliche Formulierungen Verdienste erworben. Leider sind diese Studien noch ein Torso geblieben. Ebenso hat er prinzipielle Fragen des Steuerwesens (Ertrags- oder persönliche Steuern?, Wehrsteuer, Vermögenssteuer usw.) behandelt und ist schließlich mit fundamentalen Untersuchungen über die Gemeindesteuerreformen hervorgetreten. Endlich Wilhelm Vocke[3]), der zahlreiche Abhandlungen, vor-

1) Die Grundsätze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen in Deutschland und Österreich. Tübingen 1880; Die Steuern. 2 Bde. Leipzig 1895—97 (Hdb. der Staatsw. II. 2—3); Zur Theorie der Deckung des Staatsbedarfs. Ztschr. f. Staatsw. Bd. 39. 1883.

2) Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt. Leipzig 1874; Ertragssteuern od. persönliche Steuern vom Einkommen oder Vermögen. Freiburg 1876; Die Steuer. 1. Bd.: Die Steuer und das öffentliche Interesse. Leipzig 1887; Die Gemeindesteuerreform mit besonderem Bezuge auf sächsische Verhältnisse. Tübingen 1895; Die persönlichen Steuern vom Einkommen verbunden mit Ertrags- oder Vermögenssteuern. Tübingen 1896; daneben zahlreiche Aufsätze.

3) Geschichte der Steuern des britischen Reichs. Leipzig 1866; Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. Stuttgart 1887; Grundzüge der Finanzwissenschaft. Leipzig 1894 (Hdb. der Staatsw. II. 1).

nehmlich über bayerisches Steuerwesen veröffentlicht hat, verdanken wir eine gründliche Geschichte der Steuern des britischen Reichs, sowie ein systematisches Werk über die Auflagen, die Abgaben und die Steuer und ein Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Er, der dem Gedankenkreis Lorenz von Stein's nahesteht, sucht in diesen beiden letzten Werken besonders die Entwickelungsgeschichte der Steuern und der Finanzinstitute auf konstruktivem Wege zu gewinnen. Mitunter verläßt er dabei den festen Boden der Realistik und schweift in den Gefilden der Fantasie umher.

4. Die neueste Entwickelung der Finanzwissenschaft. Auf diesen Grundlagen haben in den letzten Jahrzehnten zahlreiche Schriftsteller fortgebaut. Die Richtung ihrer Tätigkeit lag aber mehr in der monographischen Forschung denn in der systematischen Bearbeitung der Finanzwissenschaft. Unter den letzteren ist zuerst Cohn's Werk zu erwähnen[1]), das in anziehender Schilderung und eleganter Darstellung die ganze Materie behandelt, das theoretische und geschichtliche Element in den Vordergrund rückt, den rechtsvergleichenden Stoff aber stark zurücktreten läßt. Beliebte Einführungen in das ganze Gebiet und vor allem den Zwecken des akademischen Unterrichts angepaßt sind der Grundriß von Eheberg[2]), der ursprünglich aus einer deutschen Bearbeitung von Cossa's Primi elementi di scienza delle finanze (s. u.) hervorgegangen ist, bei den neueren Auflagen aber sich verselbständigt hat, und der von Conrad.[3]) Zur Orientierung in mehr summarischer Form geeignet ist die kurze Darstellung von van der Borght.[4]) Einen umsichtigen Materialiennachweis gibt auch Wagner in seinem „Grundriß zu Vorlesungen über Finanzwissenschaft in aphoristischer Form“ (Berlin 1898). Endlich muß an dieser Stelle auf die zahlreichen Finanzartikel hingewiesen werden, die sich im Handwörterbuch der Staatswissenschaften (7 Bände, 2. Auflage, Jena 1898—1901, herausgegeben von Conrad, Lexis, Elster, Loening) finden, und die von einer ganzen Reihe von Verfassern herrühren, und diejenigen, die im Wörterbuch der Volkswirtschaft (2 Bände, 2. Auflage, Jena 1906—07) enthalten und vom Verfasser dieses Werks bearbeitet sind. Auch in größeren Sammelwerken ist die Finanzwissenschaft vertreten; so in Schönberg's Handbuch der Politischen Ökonomie (3. Band, 4. Auflage, Tübingen 1897—98)

1) System der Finanzwissenschaft. Stuttgart 1889.

2) Finanzwissenschaft. 8. Aufl. Leipzig 1906.

3) Grundriß zum Studium der Finanzwissenschaft. 4. Aufl. Jena 1906.

4) Finanzwissenschaft. 2. Aufl. Leipzig 1905 (Sammlung Göschen).

mit Abhandlungen von Geffcken, Reitzenstein, Helferich, Lehr, Schall, Scheel, Riecke, Wagner, Zeller u. a. m., sowie im Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaften in Einzeldarstellungen (Leipzig 1894—1906), herausgegeben von Frankenstein und fortgesetzt M. v. Heckel mit 6 Bänden von Vocke, Schäffle, v. Heckel, v. Kaufmann.

Weit umfassender und nach allen Richtungen sich ausdehnend ist die monographische Literatur. Es ist in diesem Zusammenhang nicht möglich, eine erschöpfende Aufzählung auch nur der wichtigsten Finanzwerke zu geben. Wir werden bei der Behandlung der einzelnen Materien Gelegenheit haben, auf die einzelnen Schriften hinzuweisen, und begnügen uns an dieser Stelle, die wichtigsten Vertreter der älteren und neueren Zeit namhaft zu machen. Der älteren Epoche gehören mit allgemeinen Betrachtungen über das Steuerwesen an Eisenhart[1]) und Maurus[2]), sowie durch Spezialforschungen ausgezeichnet sind Held[3]), Helferich[4]), Nasse[5]), Knies[6]), Lehr[7]), Scheel[8]) u. a. m. Von den neueren ist in erster Linie Schanz[9]) zu nennen, dem wir eine Bearbeitung der Steuern der Schweiz in 5 Bänden sowie zahlreiche steuertheoretische Arbeiten und eine Menge von Schilderungen der deutschen mittelstaatlichen Finanz- und Steuerreformen verdanken, die er in seinem „Finanzarchiv" (seit 1884) veröffentlicht hat. Kaizl[10]) und Falck[11])

1) Die Kunst der Besteuerung. Berlin 1868.

2) Die moderne Besteuerung und die Besteuerungsreform. Heidelberg 1870.

3) Die Einkommensteuer. Bonn 1872; Zur Lehre von der Überwälzung der Steuern (Ztschr. für die Staatsw. 1863).

4) „Allgemeine Steuerlehre" in Schönbergs Handb. der Pol. Ök. 3. Bd.; Über die Einführung einer Kapitalrentensteuer in Bayern 1846; Die Reform der direkten Steuern in Bayern 1873.

5) Bemerkungen über das preußische Steuersystem. Bonn 1861.

6) Finanzpolitische Erörterungen. Rede. Heidelberg 1871.

7) Aufwandsteuern in Schönbergs Handb. der Pol. Ökonomie. 3. Bd.; Kapitalisierungssteuer, Zinsrenten und Doppelbesteuerung (Zeitschrift für Staatsw. 1877).

8) Erbschaftssteuer und Erbschaftsreform. Jena 1877.

9) Steuern der Schweiz. 5 Bde. Stuttg. 1890. In seinem Finanzarchiv: Die direkten Steuern Hessens (1885), Besteuerung der Genossenschaften (1886), Zur Frage der Steuerpflicht (1892), Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze (1896), Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer (1900/01), Das baierische Ertragssteuersystem und seine Entwickelung (1900) usw.

10) Die Lehre von der Überwälzung der Steuern. Leipzig 1882; Finanzwissenschaft (tschechisch), deutsch v. Körner. Wien 1900—1901.

11) Kritische Rückblicke auf die Entwickelung der Steuerüberwälzungslehre seit Adam Smith. Dorpat 1882.

haben sich mit der Lehre von der Steuerüberwälzung beschäftigt, Paasche [1]) und Wolf [2]) mit Studien über die Zucker- und Branntweinbesteuerung, von Kaufmann [3]) hat die Finanzen Frankreichs und die Kommunalfinanzen bearbeitet. Der Statistiker Georg von Mayr [4]), Friedberg [5]), Lotz [6]), Robert Meyer [7]) haben mancherlei Einzelfragen des Finanzwesens untersucht. Von den Darstellungen, die das Finanzwesen einzelner Staaten im Zusammenhang bearbeitet haben, verzeichnen wir vor allem das bändereiche Werk von Schwarz und Strutz [8]) über den Staatshaushalt und die Finanzen Preußens, die Arbeiten von Buchenberger [9]) und v. Philippovich [10]) über den Staatshaushalt in Baden u. a. m.

Die jüngste Entwickelung der deutschen Finanzwissenschaft hat zahlreiche Veröffentlichungen aufzuweisen, die ins Detail vordringend die Einzelerscheinungen im Finanzwesen des Staates und der Gemeinden pflegen. Dadurch wird ein umfassendes Material für die wissenschaftliche Durcharbeitung gewonnen. Andererseits haben die großen Finanz- und Steuerreformen in Reich, Staat und Gemeinde zu eifrigen Forschungen, Vergleichen, Bewertungen usw. angeregt. Somit ist insbesondere auch die kritische Seite stärker zu Wort gekommen. Als Hauptvertreter erscheint Fuisting. [11]) Endlich hat das bisher noch wenig angebaute Feld der Systematik des Finanzrechtes im Freiherrn von Myrbach-Rheinfeld einen glücklichen Bearbeiter gefunden. [12])

---

1) Zuckerindustrie und Zuckerhandel. Jena 1891.

2) Die Zuckersteuer. Tübingen 1882; Die Branntweinsteuer. Tübingen 1884.

3) Die Zuckerindustrie. Berlin 1878; Die Finanzen Frankreichs. Leipzig 1882; Die Kommunalfinanzen. 2 Bde. Leipzig 1906.

4) Finanzwissenschaftliche Art. in Stengels Wörterb. d. deutsch. Verw.-Rechts; Zur Reichsfinanzreform. Stuttg. 1893.

5) Die Börsensteuer. Berl. 1875; Die Besteuerung der Gemeinden. Berlin 1877; Zur Theorie der Stempelsteuern (Jahrb. f. Nat.-Ök. und Stat. Bd. 31. 1878).

6) Die Reform der direkten Steuern in Bayern. München 1898.

7) Das Wesen des Einkommens. Berlin 1887; Zeitverhältnisse zwischen Einkommen und Steuer und seinen Teilen. Wien 1901; Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft. Berlin 1884.

8) Staatshaushalt und die Finanzen Preußens 2 Bde. (10 Teile). Berlin 1900 ff.

9) Finanzpolitik und Staatshaushalt im Großherzogtum Baden. Heidelberg 1902.

10) Der badische Staatshaushalt von 1868—1889. Freiburg 1889.

11) Grundzüge der Steuerlehre. Berlin 1902; Geschichtliche Entwickelung der preußischen Steuersysteme und systematische Darstellung der Einkommensteuer. Berlin 1894.

12) Grundriß des (österreichischen) Finanzrechts. Leipzig 1906.

§ 3. **Die neuere Finanzliteratur im Auslande.** Die Finanzwissenschaft hat sich im Auslande viel später als in Deutschland zu einer selbständigen Wissenschaft mit eigener Methode und Systematik ausgebildet. Lange Zeit blieb sie in den Lehrgebäuden der Politischen Ökonomie ein unselbständiger Bestandteil. Erst in den letzten zwanzig Jahren ist auch in der fremden Literatur ein Umschwung eingetreten.

1. Die Franzosen haben schon in der älteren Zeit eine Reihe tüchtiger Monographien über Finanzen und besonders über die französische Finanzgeschichte aufzuweisen, wie die von Gaudin (Duc de Gaëte), Gerando, d'Audiffret, Calmon u. a. Unter den Neuern sind zu erwähnen Clamageran[1]), de Parieu[2]), Stourm[3]), Léon Say[4]), Remy[5]), Worms[6]), Caillaux[7]) u. a. m. Die systematische Literatur ist dagegen viel langsamer fortgeschritten. Zunächst haben die französischen Autoren in ihrer überwiegenden Mehrzahl die englischen Überlieferungen übernommen und gleich den Systematikern in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts die Finanzwissenschaft als einen selbständigen Bestandteil der Politischen Ökonomie nicht ausgeschieden, wie dies auch heute noch Cauwès und Colson in ihren Cours d'économie politique tun. Dagegen haben schon früher Gandillot[8]) und Graf Ripert-Monclar[9]) in zwei Schriften versucht, die finanzwissenschaftlichen Materien selbständig zu bearbeiten. Unter den neueren Systematikern ist an erster Stelle Leroy-Beaulieu zu nennen, dessen zweibändiger „Traité de la science des finances"[10]) trotz mancherlei grund-

---

1) L'Histoire de l'impôt en France. 3 vol. Paris 1867—68. 1876.

2) Traité des impôts. 4 vol. Paris 1866—67; Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu. Paris 1856.

3) Cours des finances. Le Budget Paris 1890; 4. éd. 1900; Les Finances de l'ancien Régime et de la Revolution. 2 vol. Paris 1885; Systèmes généraux d'impôts. Paris 1893.

4) Les Finances de la France sous la troisième République. 4 vol. Paris 1871—1901; Les solutions démocratiques de la question des impôts. 2 vol. Paris 1886.

5) Traité de la comptabilité publique. Paris 1894.

6) Essay de législation financière. Paris 1893.

7) Les impôts en France. Paris 1896, mit Touchard u. Privat-Deschanel.

8) Essay sur la science des finances. Paris 1840; Principes de la science des finances. Paris 1875.

9) Catéchisme financier. Paris 1848; Elements de la science financière à l'usage du peuple. Paris 1848.

10) 2 vol. Paris 1877; 7. éd. Paris 1901.

legender Einseitigkeiten zu den hervorragendsten Werken unseres Fachs zu zählen ist. Neben ihm ist noch Garnier[1]) zu erwähnen, und die neuesten Grundrisse der Finanzwissenschaft sind von Boucard und Jèze[2]) sowie von Allix.[3]) Ebenso verdienen Block „Dictionnaire de l'Administration française" (1. ed. 1855) und Léon Say „Dictionnaire des Finances" (1889—1894 in 2 Bänden) an dieser Stelle angeführt zu werden.

2. Die Engländer und Nordamerikaner. Die systematischen Darstellungen in der englischen Literatur sind spärlich gesät, was durch die unselbständige Behandlung der Finanzwissenschaft in den Lehrgebäuden der Politischen Ökonomie begründet ist und teilweise auch mit den Eigentümlichkeiten der englischen Finanzverfassung zusammenhängt. Wir vermögen nur zwei Werke namhaft zu machen, ein älteres von Patterson[4]) und ein neueres von Bastable[5]). Dagegen ist die Monographie zahlreich vertreten und mit zum Teil glänzenden Namen besetzt: Heathfield, Fawcett, Northcote, Gladstone, Giffen u. a. m. Auch hat in den Vereinigten Staaten von Amerika die systematische Bearbeitung eine Heimstätte gefunden. Die hervorragendsten Autoren sind H. A. Adams[6]) und E. R. A. Seligman[7]).

3. Die Italiener können neben den Deutschen die umfassendsten Leistungen auf dem Gebiete der finanzwissenschaftlichen Forschung in älterer wie in neuerer Zeit aufweisen. Namentlich sind die Lehr- und Handbücher der Finanzwissenschaft ungemein zahlreich. Den ersten Platz behaupten unstreitig L. Cossa[8]) und G. Ricca-Salerno[9]). Wertvolle Arbeiten haben auch Graziani[10]) und Garelli[11]) gebracht. Neben ihnen besitzt die italienische Lite-

---

1) Traité des finances. Paris 1864; 4. éd. 1883.

2) Elements de la science des finances et de la legislation financière. Paris 1896; 2 éd. 1901.

3) Traité élémentaire de science des finances et de la législation financière française. Paris 1907.

4) The Science of Finance. A practical Treatise. Edinburgh and London 1868.

5) Public Finance. London 1892; 2 ed. 1895.

6) The Science of Finance. Neuyork 1898.

7) Essays in Taxation. London 1895; The Shifting and Incidence of Taxation. Baltimore 1892; 2. ed. Neuyork 1899 u. a. m.

8) Primi elementi di scienza delle finanze. Milano 1876; 8. ed. 1901.

9) Manuale di scienza delle finanze. Firenze 1888; Teoria generale dei prestiti pubblici. Milano 1879; Storia delle dottrine finanziarie in Italia. Roma 1881; 2 ed. Palermo 1896; Finanze locali. Milano 1897—98.

10) Istituzioni di scienza delle finanze. Torino 1897.

11) Le imposte nello Sato Moderno. 2 vol. Milano 1903—05.

ratur noch eine ganze Reihe derartiger Veröffentlichungen. Als Verfasser von Einzelschriften verdienen noch genannt zu werden: Busacca, Ferrara, Boccardo, Luzzati, Lampertico, L'Ellena, Ferraris, Pantaleoni, Salandra, Masè-Dari u. a. m.

4. Andere Länder. Auch die Spanier haben eine ganze Reihe tüchtiger Finanzschriftsteller aufzuweisen. Von Monographien heben wir hervor „Geschichte der spanischen Staatsschulden" von L. Maria Pastor (1863) und von größeren und kürzeren Hand- und Lehrbüchern die Arbeiten von Canga y Arguelles[1]), Conde[2]), Lopez Navarez[3]), Lozano y Montes[4]), de Miranda y Eguia[5]) und vor allem die Leistungen der neueren Autoren Piernas y Hurtado[6]), Peña[7]) und Barnas[8]). Unter den Portugiesen ragen hervor Jardim[9]) und Carnido de Figueiredo[10]). Auch in andern Ländern hat es nicht an Schriftstellern gefehlt, die sich mit finanziellen Problemen beschäftigt haben. So besitzt sowohl die polnische als auch die russische Fachliteratur eine Reihe von systematischen Darstellungen. Ebenso die ungarische und nordische Wissenschaft.

Zusammenstellung der wichtigsten literarischen Hilfsmittel.

I. Die Hand- und Lehrbücher.

Rau, Grundsätze der Finanzwissenschaft. 2 Bände. 5. Aufl. Leipzig u. Heidelberg 1864—65.

Umpfenbach, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 2. Bände. 2. Aufl. Stuttgart 1887.

Roscher-Gerlach, System der Finanzwissenschaft. 2 Bände. 5 Aufl. Stuttgart 1901.

Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 4 Bände. 5. Aufl. Stuttgart 1885—86.

---

1) Elementos de la Ciencia de Hacienda. Madrid 1833; Diccionario de Hacienda con aplicación á España. 2 tom. Londres 1826; 2. ed. Madrid 1833—34.

2) Examen de la Hacienda publica en España. Madrid 1853.

3) Tratado de Hacienda publica. Madrid 1856; 3. ed. 1886.

4) Compendio de Hacienda publica. Madrid 1876.

5) Revolución financiera de España. Teoria del impuesto. Madrid 1869. Mit Piernas y Hurtado gemeinsam: Manual de Instituciones de Hacienda publica española. Cordoba 1869; 4. ed. Madrid 1891.

6) Tratado de Hacienda publica y examen; de la española. Madrid 1884; 4. ed. 1891.

7) Tratado de Hacienda publica. Madrid 1887.

8) Curso de Hacienda publica general y española. Santiago 1891.

9) Principios de finanças. Coimbra 1867.

10) Introducçao a sciencia das finanças. Coimbra 1874.

Wagner, Finanzwissenschaft. 4 Bände. 1. Bd. 3. Aufl. Leipzig 1883; 2. Bd. 2. Aufl. 1890; 3. Bd. 1889, Ergänzungsheft 1896; 4. Bd. 1899.

Cohn, System der Finanzwissenschaft Stuttgart 1889.

Kaizl, Finanzwissenschaft. 2 Teile. Deutsch von A. Körner. Wien 1900—1901.

Leroy-Beaulieu, Traité de la science des finances. 2 vol. 7. éd. Paris 1901.

Boucard et Jèze, Eléments de la science des finances et de la législation financière française. 2 vol. 2 ed. Paris 1902.

II. Sammelwerke.

Schönberg, Handbuch der Politischen Ökonomie. Bd. 3. 4. Aufl. Tübingen 1897—98: Abhandlungen von Geffcken, Scheel, Schall, Wagner, Zeller, v. Reitzenstein.

v. Heckel-Frankenstein, Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaften in selbständigen Bänden:

Vocke, Grundzüge der Finanzwissenschaft. Leipzig 1894.

Schäffle, Die Steuern. 2 Bde. Leipzig 1895—97.

v. Heckel, Das Budget. Leipzig 1898.

v. Kaufmann, Die Kommunalfinanzen. 2 Bde. Leipzig 1906.

III. Grundrisse.

Wagner, Grundriß zu Vorlesungen über Finanzwissenschaft in aphoristischer Form. Berlin 1898.

Eheberg, Finanzwissenschaft. 8. Aufl. Leipzig 1906.

Conrad, Grundriß zum Studium der Finanzwissenschaft. 4. Aufl. Jena 1906.

van der Borght, Finanzwissenschaft. 2. Aufl. Leipzig 1905. (Sammlung Göschen.)

Allix, Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris 1907.

Adams, The Science of Finance. Newyork 1898.

Cossa, Primi elementi di scienza delle finanze. 7. ed. Milano 1896.

Ricca-Salerno, Scienza delle finanze. Firenze 1888.

Graziani, Istituzioni di scienza delle finanze. Torino 1897.

IV. Wörterbücher.

Handwörterbuch der Staatswissenschaften. Hrsg. v. Conrad, Lexis, Elster und Loening 7 Bände. 2. Aufl. Jena 1898—1901; 3. Aufl. 1908 ff.

Wörterbuch der Volkswirtschaft. Hrsg. v. Elster. 2. Aufl. Jena 1906—1907.

Wörterbuch des deutschen Verwaltungsrechts. Hrsg. v. Freiherrn von Stengel. 2 Bände und 3 Erg. Bde. Freiburg 1890—1897.

Handwörterbuch der preußischen Verwaltung. Hrsg. v. Bitter. 2 Bde. Leipzig 1906 ff.

Österreichisches Staatswörterbuch Hrsg. v. Mischler u. Ulbrich. 3 Bde. 2. Aufl. Wien 1905 ff.

Dictionnaire des Finances par Léon Say. 2 vol. Paris 1889—94.

Dictionnaire de l'Aministration française par M. Block.

Nouveau Dictionnaire d'Économie politique par Léon Say et J. Challey. 2. ed. Paris 1900.

Dictionnary of Political Economy by J. Palgrave. 3 vol. London 1901.

V. Besondere Fachzeitschriften.

Finanzarchiv. Hrsg. v. Georg Schanz. Stuttgart seit 1884.
Bulletin de Statistique et de Législation comparée 32. année. Paris depuis 1877.
Auch die übrigen nationalökonomischen Zeitschriften des In- und Auslandes behandeln die finanzwissenschaftlichen Fragen. Die beiden vorerwähnten Zeitschriften beschäftigen sich aber ausschließlich mit den finanz- und steuerpolitischen Materialien.

VI. Bibliographie.

Stammhammer, Bibliographie der Finanzwissenschaft. Jena 1903.
Bibliographie der finanzwissenschaftlichen Literatur in jedem Jahrgang des Finanzarchivs Hrsg. v. Georg Schanz (s. o.)

Zweites Buch. Die Verwaltungseinnahmen.

---

§ 1. **Die Verwaltungseinnahmen im allgemeinen. Entstehung und Gliederung.** Der Ausdruck Verwaltungseinnahmen ist ein Kollektivbegriff, unter dem wir eine Mehrzahl finanzieller Erscheinungen zusammenfassen wollen. Wenn diese auch unter sich verschieden sind und in starker Differenzierung auftreten, so gehen sie doch auf eine gemeinsame Wurzel zurück. Denn sie hängen alle mit öffentlichen und öffentlich-rechtlichen Tätigkeiten des Staates, der Obrigkeit, des Landes- oder Gewaltherrn, der Gemeinde und anderer öffentlicher Zwangsanstalten zusammen und haben einen finanziellen Zweck, der Finanzwirtschaft Einkünfte zu erschließen. Wir können also behaupten, daß sie an Handlungen der Verwaltung anknüpfen und öffentliche Hebungen (Einnahmen) sind. Neben den Einnahmen aus Grundbesitz, den Domänen, bilden sie die ältesten Erwerbsquellen, aus denen der öffentliche Haushalt schöpft. Sie sind älter als die Steuern, wenn auch diese vielfach aus ihnen hervorgegangen sind. Ihre ersten Anfänge in der germanisch-romanischen Staatenwelt müssen wir im mittelalterlichen Lehensstaat aufsuchen, aus dessen spezieller Struktur sie herausgewachsen sind. Die zwei typischen Grundformen, in denen sie erscheinen, sind die Sporteln und die Regalien.

1. Die Sporteln. Dem Charakter des Lehensstaates entspricht für das öffentliche Leben das Prinzip der Gegenseitigkeit, das sich in ganz bestimmten, vertragsmäßig erklärbaren Leistungen und Gegenleistungen beider Teile äußert. Diese Bindung läßt aber in manchen Fällen Lücken offen, in denen besondere Leistungen vom Lehnsherrn gefordert werden, die aber außerhalb des Vertragsverhältnisses liegen. Bei diesen Anlässen, wie bei Dispensationen, Gnadenerweisungen u. a., muß der Bedachte besondere Leistungen bringen, die ursprünglich wenigstens formell freiwillige waren. Später bildet sich auch hier eine Überlieferung, ein festes Herkommen heraus, bis endlich die Gegenleistung einseitig vom Lehens-

herrn selbst festgesetzt wird. Daraus entstehen dann Sporteln, also Abgaben, bei denen Leistung und Gegenleistung einander genau entsprechen. Einer verwandten Wurzel entstammen auch die Geldstrafen. Wie bei den Sporteln die Veranlassung einer öffentlichen Tätigkeit ihre Erhebung begründet, so wird hier eine solche verschuldet, die gleichfalls zur Abgabenleistung führt. War es in älterer Zeit, bei der Herrschaft des Wehrgeldsystems, der Verletzte selbst, dem die Leistung zu reichen war, so tritt in den späteren Stufen der Entwickelung an seine Stelle der Landes- oder Gewaltherr, der das Vergehen sühnt, und an den die Abgaben zu entrichten sind. Ihn aber vertreten mit dem Aufkommen der Gerichte diese Einrichtungen der Rechtsprechung. Damit hängt dann die weitere Erscheinung zusammen, daß in den folgenden Entwickelungsepochen die Anfälle aus solchen Sporteln das Haupteinkommen derjenigen Beamten bilden, welche die Verwaltungshandlungen vornehmen. Durch die Ausdehnung der Verwaltungstätigkeiten nach den verschiedenen Richtungen hin und die dadurch hervorgerufene Vermehrung des Beamtenpersonals wird dann die Vermehrung der Sporteln notwendig. Erst im modernen Rechts- und Kulturstaat mit seiner geldwirtschaftlichen Gestaltung des Finanzhaushalts, der wesentlich auf Steuereinnahmen gestellt ist, und mit der festen Geldbezahlung der Beamten hört die Sportulierung der Ämter auf. Zu diesem Resultate haben aber auch große Mißstände des Sportelwesens geführt. Die Sporteln werden jetzt zu Gebühren, nachdem aus ihnen die steuerwirtschaftlichen Bestandteile ausgeschieden sind, und fließen in die allgemeine Staatskasse.

2. Die Regalien. Auch sie müssen aus den Verhältnissen des Lehensstaates hergeleitet werden. Der Lehensherr, teilweise auch gestützt auf römisch-rechtliche Vorstellungen, nahm eine Art Obereigentum für alles Land in Anspruch, soweit es nicht als Lehen vergabt worden war. Ebenso hielt er sein Anrecht aufrecht auf alles, was unter der Erde lag, und was diese an Bodenschätzen barg. Die Regalien sind daher zunächst der Ausfluß der Grundherrlichkeit und werden als deren Zubehör betrachtet. Mit der Verwandlung dieser patriarchalischen Anschauungsweise in ein öffentlich-rechtliches Verhältnis seit dem Aufkommen der Landeshoheit wird der Begriff des Regals immer mehr erweitert und umfaßt auch solche Rechte, die außerhalb der Grundherrlichkeit liegen und mit dieser in gar keinen Zusammenhang zu bringen sind. Daraus erklärt sich auch die Umwandlung ihres Charakters, daß sich mit ihnen vielfach Steuerelemente paaren, der fiskalische Gesichtspunkt stärker hervor-

tritt und sie auch da zu monopolistisch ausgewerteten Finanzmitteln werden, wo ehedem der Einnahmestandpunkt ganz fehlte oder doch in den Hintergrund trat. Da sich der moderne Staat mit der Gesamtheit seiner Angehörigen deckt, so hat sich der Begriff des Regals aufgelöst und ist die Ordnung solcher Gebiete dem Wirksamwerden allgemeiner Rechtsnormen unterworfen.

Wenn wir von den Regalien absehen, denen im heutigen Rechts- und Kulturstaat in dieser Gestalt nur mehr eine historische Bedeutung zukommt, so gliedern sich die Verwaltungseinnahmen in unseren Finanzsystemen in drei Hauptgruppen:

1. Gebühren.
2. Beiträge oder Interessenbeiträge.
3. Ersatzleistungen.

Bevor wir auf diese Einnahmearten der Finanzhaushalte näher eingehen, ihre wesentlichen Merkmale fesstellen und sie in den Bau der Deckungsmittel der Finanzwirtschaft einzugliedern suchen, erübrigt es noch, eine kurze Betrachtung der einst so vielfach erörterten Kategorie der Regalien zu widmen.

§ 2. Die Regalien. 1. Begriff und Rechtsgeschichte. Regalien (Regien), jura regia oder regalia, als staatsrechtlicher Begriff waren ursprünglich im weitesten Sinne alle Rechte, die dem deutschen Könige als dem Träger der obersten Gewalt zukamen. In ihrem Wesen waren sie teils grundherrlichen, teils politischen, teils fiskalischen Charakters. Als technischer Ausdruck erscheinen die Regalien zuerst im Wormser Konkordat von 1122, durch das der sog. Investiturstreit beendigt wurde. Darnach sollten die weltlichen Rechte — daher jura regalia — vom König an die geistlichen Fürsten nach ihrer Wahl durch Belehnung mit dem Symbol des Szepters und nicht mehr durch Ring und Bischofsstab übertragen werden. Die gewohnheitsrechtlichen Erscheinungsformen wurden auf dem Roncalischen Hoftage von 1158 in der Constitutio de regalibus aufgezählt und staatsrechtlich fixiert. Auf dieser Grundlage sind sie dann in die Libri feudorum übergegangen. Sie bilden kein einheitliches System, sondern ein Konglomerat von einzelnen Rechten, die nur kasuistisch festzustellen waren. Sie konnten nur vom Könige anderen Personen verliehen werden. Seit den Hohenstaufen und in der darauffolgenden Epoche sind die Regalien mehr und mehr von den deutschen Königen auf die Reichsstände teils durch Verleihung, teils durch Verpfändung, teils durch Anmaßung übergegangen. Der Übergangsprozeß setzt schon früh ein und erreicht unter den letzten Hohenstaufen seinen Höhepunkt. In den sogen.

Wahlkapitulationen seit Karl V. (1519) und im Westfälischen Frieden wird den Reichsständen das Recht auf die Regalien ausdrücklich zugesprochen. Seit dieser Zeit ist die Regalität ein Bestandteil der Rechts- und Finanzgeschichte der deutschen Territorialstaaten geworden. Diese Rechte sind dann seit dem 17. Jahrhundert mit unter dem Einfluß der merkantilistischen Anschauungen und der kameralistischen Wirtschaftspolitik weiter entwickelt und ausgeübt worden.

Die herrschende Lehre unterschied zwei Gruppen von Regalien, die Regalia maiora oder wesentliche Staatshoheitsrechte (in quibus suprema potestas et dignitas relucet) und Regalia minora oder die Finanzregalien, Finanzrechte, die fiskalisch genutzt werden konnten (quae potius ad fiscale jus et proventus quam ad ipsam supremam potestatem spectant). Diese grundlegende Scheidung, die allerdings willkürlich war und auf keinem inneren Grund beruhte, blieb für die ganze Folgezeit maßgebend. Die wichtigsten Finanzregalien sind folgende:

1. Die Lehensgefälle, außerordentliche Leistungen (rationabile auxilium) aus den drei Lehensfällen (trinoda necessitas s. o. S. 30), die Vormundschaft über die minderjährigen Kinder des verstorbenen Vasallen, wobei dem Lehensherrn der Überschuß ihrer Einkünfte über den standesgemäßen Unterhalt zufiel (tutela fructuaria), Abgaben für die Erlaubnis, ein Lehensgut zu veräußern, das Heimfallsrecht beim Aussterben der Vasallenfamilie, das Requisitionsrecht für die Hofhaltung des Lehensherrn usw. 2. Der Anspruch auf die herrenlosen Güter. 3. Die Stromzölle auf schiffbaren oder schiffbar werdenden Flüssen. 4. Die Erbschaft ausgestorbener Familien. 5. Das Strandrecht und Schatzrecht. 6. Das Jagdregal. 7. Das Bergregal. 8. Der Ämterverkauf. 9. Das Justizregal und Geldstrafen und Vermögenskonfiskationen. 10. Das Geleitsrecht. 11. Das Münzregal. 12. Das Zollregal. 13. Das Postregal. 14. Das Judenregal. 15. Das Salzregal und die Salzkonskription u. a. m. Die spätere Kasuistik ging noch weiter, und im 17. und 18. Jahrhundert war die Zahl der Regalien endlos. So zählt Matthaeus de Afflictis 125 verschiedene Arten, Chassanaeus 208, Klock 400, und Antonius de Petra sogar 413.[1])

---

1) Roscher, Versuch einer Theorie der Finanzregalien. Abh. der Kgl. Sächs. Gesellschaft der Wissenschaften 1884, S. 117; Roscher-Gerlach, System der Finanzwissenschaft. 5. Aufl. Stuttgart 1901. 1. Bd. §§ 18—21; Roscher, Geschichte der Nationalökonomik in Deutschland. München 1874, S. 158—165; Über die Geschichte der Regalitätstheorien, vgl. auch Tröltsch, Art. „Regalien“

2. Die Auflösung der Regalität im modernen Staat. In unseren Rechts- und Verfassungsstaaten seit dem 19. Jahrhundert hat sich der Begriff materiell aufgelöst. Denn der moderne Staat deckt sich mit der Gesamtheit seiner Angehörigen, und daher bedarf man nicht mehr der Konstruktion eines „Regals", um gewisse Zweige des wirtschaftlichen und Soziallebens zu ordnen, die der Staat aus irgend welchen Ursachen den allgemeinen Rechtsnormen entrückt. Diese Rechtfertigung liegt heute nicht mehr in fiskalischen Rücksichten, sondern auch in gesundheits- und sicherheitspolizeilichen, volkswirtschaftlichen oder militärischen Gründen. Dabei treten bei Festsetzung, Erweiterung und Einschränkung der mit solchen öffentlichen Tätigkeiten verbundenen Staatseinnahmen die fiskalischen Interessen häufig vor andern Erwägungen zurück. Der Begriff der Regalität hat daher gegenwärtig nur mehr eine historische Bedeutung.

Formell wird aber auch in der Gegenwart noch die Terminologie Regal angewendet auf einzelne Ordnungen, wie auf die Münze, die Post, die Bergwerke u. a. m. Hier handelt es sich aber nur um einen Namen, es fehlt das Wesen der Regalität, das aus einer dogmatischen oder naturrechtlichen Quelle entspringt. Überhaupt hat die Ordnung des konstitutionellen Steuerrechts die Frage nach der Legitimität einer Steuer und die Scheidung zwischen dieser und den in der Regalform auftretenden steuerartigen Auflagen ganz beseitigt.

In dem Finanzsystem der modernen Kulturstaaten wurden daher die ehedem in der Form von Regalien erhobenen Staatseinkünfte nach Wesen und Ursprung in ihre einzelnen Teile zerlegt und in andere Klassen der Staatseinnahmen eingereiht. Zunächst wurde eine Gruppe mit den verwandten Sporteln den Gebühren angegliedert und stellt dann solche Auflagen dar, die als Gegenleistungen behördlicher Handlungen erscheinen. So sind die Anstellungsgebühren aus dem Ämterverkauf hervorgegangen. Regalien steuerpflichtigen Charakters sind in eigentliche Steuern verwandelt worden, wie z. B. das Zollregal. Auch die hohen Steuersätze bei der Erbschaftssteuer, wenn die Erben entfernte Verwandte des Erblassers oder Nichtverwandte sind, ist teilweise regalistisch zu erklären. Erwerbszweige, deren Betrieb der Staat ausschließlich ausüben will, und die früher in Regalform bewirtschaftet wurden, sind zu Monopolen und monopolartigen Staatseinnahmen geworden, wie das Lotterie-, Salz-, Tabak-, Pulvermonopol. Öfters ist aber

im Handw. d. Staatsw. 2. Aufl. Bd. 6, S. 351—355, wo eine gute Übersicht über die Dogmengeschichte gegeben ist.

auch in diesen Fällen die Monopolform nur eine Form besonders wirksamer Besteuerung. Ferner ist eine Mehrzahl von ehemaligen Regalien in allgemeine Staatshoheitsrechte übergegangen, die der Staat an sich und im Interesse der Allgemeinheit ausübt, ohne sie zu wirtschaftlichen Zwecken auszunutzen. So besonders beim Münzregal. Sofern er aus bestimmten Gründen nicht völlig auf Entgelt seitens der Benutzer verzichtet, sondern von diesen zur Unterhaltung solcher Anstalten und Einrichtungen Abgaben erhebt, haben sich als eine besondere Art die Beiträge oder Interessenbeiträge (Steuerpräzipuen, Präzipualleistungen) herausgebildet. Dies gilt vom Postregal, dem Wege-, Brücken- und Flußregal, von den Stromzöllen u. a. m. Endlich aber, wo vormalige Regalien mit den Fortschritten des wirtschaftlichen, sozialen, politischen und kulturellen Lebens zu rechtshistorischen Seltsamkeiten ausgeartet waren, hat man diese Institute ohne weiteres beseitigt.

§ 3. Die Gebühren. Ableitung und Begründung.[1]) Das, was wir im modernen Finanzwesen Gebühren nennen, ist ein Abstämmling aus verschiedenen Wurzeln. Sie gehen zurück teils auf das ältere Sportelwesen, teils auf den Umbildungsprozeß der Regalien, teils auf Rückstände vormals erwerbswirtschaftlicher Einkünfte. Für sie ist ein doppeltes charakteristisch. Einmal knüpfen sie äußerlich an gewisse Amtshandlungen an, und sodann bilden sie die materielle Gegenleistung für diese.

Eine große Zahl öffentlicher Leistungen und staatlicher Einrichtungen, die an sich öffentlichen Charakters sind und um der Gemeinschaftsinteressen willen bestehen, werden doch tatsächlich von einzelnen Personen und bestimmten Bevölkerungsgruppen benutzt. Sie müßten zwar auch dann eingerichtet werden, wenn auch nur selten an sie eine Inanspruchnahme heranträte, allein es erscheint doch wünschenswert, daß diejenigen Personen und Personengruppen, für die und auf deren Veranlassung hin die einzelnen Handlungen vorgenommen werden, speziell zur Kostendeckung beitragen und damit die Gesamtheit der Steuerzahler entlasten. Diese Leistungen,

1) Ehlers, Die Stellung der Gebühr im Abgabesystem. Finanzarchiv 13, S. 439—519; Koczynski, Untersuchungen über ein System des österreichischen Gebührenrechts. Finanzarchiv 15, S. 1—124; Kleinwächter, Gebühren und Verkehrssteuern. Jahrb. f. Nationalök. und St. III. F. Bd. 29, S. 433 ff. Vgl. auch v. Heckel, Art. „Gebühren" im Handw. der Staatsw. Bd. IV. Besonders ausführlich ist die Gebührenlehre von Wagner, Finanzwissenschaft II, und von Schall, in Schönbergs Handb. Bd. III behandelt. Sax, Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien 1887. § 77, S. 472 ff.

die Gebühren, erscheinen auf diese Weise als Beiträge zur partiellen Bestreitung öffentlicher Einrichtungen, und ihre prinzipielle Begründung beruht daher auf den ökonomisch differenzierenden Einflüssen vieler öffentlicher Handlungen auf die privaten Einzelwirtschaften. Voraussetzung ist dabei eine Leistung, die durch das Eingreifen des verwaltungstechnischen Apparates bedingt ist, auf der einen Seite und eine spezielle Bezahlung des erlangten Vorteils auf der andern.

1. Begriff und Grundsätze der Bemessung der Gebühren. Stellen wir also zuerst den Begriff der Gebühren fest. Wir verstehen darunter öffentlich-rechtliche Abgaben, die als spezieller Entgelt für die besondere Veranlassung der Amtstätigkeit öffentlicher Behörden nach Maßgabe der veranlaßten oder verschuldeten Leistung in einseitig von der Staatsgewalt festgesetzter Höhe und Ausdehnung erhoben werden. Zwei Merkmale sind es daher, wie bereits oben erwähnt wurde, die das Wesen der Gebühren bedingen, einerseits der Anschluß ihrer Erhebung an gewisse Amtshandlungen öffentlicher Organe im Rahmen des ihnen zugewiesenen Wirkungskreises und andererseits der Zusammenhang der Gebührenleistung seitens des Pflichtigen mit einer entsprechenden Gegenleistung der in Anspruch genommenen Amtsstelle, das Prinzip der speziellen Entgeltlichkeit.[1]) Der oberste Grundsatz für die Beurteilung einer Abgabe als Gebühr ist daher stets der Nachweis eines angemessenen Verhältnisses zwischen dieser und dem Inhalt des geleisteten Dienstes.

Die Amtstätigkeit kann in einer zweifachen Weise in Anspruch genommen werden. Entweder mittelbar, indem der einzelne die Mitwirkung der Staatsgewalt zur Förderung seiner persönlichen Interessen nur soweit veranlaßt, als er zur Sicherung, Bestätigung und Geltendmachung der ihm durch die allgemeine Rechts- und Gesellschaftsordnung zugeteilten Befugnisse einer besonderen Rechtsform bedarf. Hier wird ein tatsächlich bestehendes Machtverhältnis in anerkanntes Recht verwandelt, bestehende Verfügungsgewalt in eine besonders qualifizierte Form zur Ausübung seiner Rechte gebracht. Das Prinzip des staatlichen Eingriffs steht von vornherein fest, die Veranlassung des speziellen Aktes durch ein bestimmtes Rechtssubjekt ist nur für den Grad der öffentlichen Tätigkeit und damit für die Höhe der zu fordernden Leistung maßgebend. Oder

---

1) Wagner, Grundlegung. 2. Aufl. Leipzig 1879. §§ 158—160, S. 282—287, und Theoretische Sozialökonomik (Grundriß). Leipzig 1907, S. 102—103.

unmittelbar, wenn von einzelnen besondere Vorteile, die Zuwendung positiver Rechtsvorzüge (Zugeständnisse) oder die Schaffung einer Ausnahmestellung vor dem gemeinen Rechte (Konzessionen, Dispensationen) durch die Intervention des Staates angestrebt werden.

Wenn wir diesen elementaren Charakter der Gebühren uns vor Augen halten, so muß das leitende Prinzip der Gebührenbemessung stets die möglichst scharfe Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung in ihrem objektiven Gehalte sein. Daher werden die Gebühren in Ausmaß und Höhe nach einem doppelten Gesichtspunkt angesetzt: nach der Deckung der verursachten Kosten oder dem Kostenersatzmoment und nach dem Werte der Leistung oder dem speziellen Entgeltlichkeitsmoment. Jenes ist in der Regel in den Fällen maßgebend, wo eine mehr mittelbare Mitwirkung behördlicher Tätigkeit zur Förderung von Einzelinteressen vorliegt, dieses dagegen, wenn besondere Rechtsvorteile einzelnen zugewendet werden. Die Grenzen beider Bemessungsprinzipien verschieben sich fortwährend und der Übergang von dem reinen Kostenersatz zur speziellen Entgeltlichkeit wird in dem Maße stattfinden, als die amtlichen Leistungen sich als wirtschaftliche und soziale Differenzierungen zugunsten einzelner Rechtssubjekte verdichten, sei es daß die Förderung im persönlichen Interesse dessen liegt, der die Amtshandlung veranlaßt hat (aktive Veranlassung), sei es daß sie zugunsten anderer Personen eintritt, die Amtsstellen zum Schutz ihrer Interessen anrufen, wobei der Verletzer oder Gegner die Tätigkeit der Behörde verschuldet hat (passive Veranlassung). Die Gebührenfähigkeit des einzelnen Falles richtet sich nach dem Umfang und der besonderen Geartung der veranlaßten Amtshandlung. Dagegen scheidet die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gebührenpflichtigen als ein die Gebühr und ihre Höhe bestimmendes Moment grundsätzlich aus. Denn es sind nur die objektiven Merkmale des einzelnen Aktes, nicht aber die subjektiven des Pflichtigen zu berücksichtigen. Sehr wohl aber kann das System des Gebührenwesens, als Ganzes betrachtet, durch seine speziellen Einrichtungen indirekt als ein Mittel wirken, um durch stärkere Belastung der leistungsfähigeren Einzelwirtschaften und angemessene Entlastung der schwächeren Schultern eine zweckmäßige Verteilung der Gebühreneinkünfte herbeizuführen. Dies wird aber erreicht nicht durch eine stärkere Inanspruchnahme der leistungsfähigeren Wirtschaft durch Gebühren

an sich und im einzelnen Falle, sondern durch Ausdehnung und Verstärkung der Gebührenpflicht auf eine größere Anzahl von Akten und Amtshandlungen, die nach der Natur der Sache die beitragskräftigeren Subjekte stärker und häufiger erfassen als die weniger Bemittelten.

Endlich kann der Gebührenbetrag über die Kosten und den Wert der Dienstleistung hinaus erhöht werden, ohne daß der Charakter der Abgabe als Gebühr verloren geht. Dies geschieht zu vorbeugendem oder erzieherischem Zwecke. Man will durch hohe Gebührensätze die Benutzung gewisser öffentlicher Tätigkeiten erschweren und einschränken. Die umgekehrten Erwägungen können auf die Herabsetzung oder auf teilweisen, ja völligen Verzicht auf die Erhebung von Gebühren hinwirken.

2. Die Abgrenzung der Gebühren gegen andere öffentliche Einnahmearten. Die bisherigen Untersuchungen haben uns gezeigt, daß wir die Gebühren als eine öffentliche Abgabe anzusehen haben, die durch Geschichte und Eigenart unter den Einnahmequellen und Einnahmearten des öffentlichen Haushalts eine Sonderstellung einnimmt. Sie sind daher von diesen verschieden und grundsätzlich gegen sie abzugrenzen. Besonders gilt dies gegenüber den erwerbswirtschaftlichen Einkünften, den Beiträgen, den Ersatzleistungen und vor allem gegenüber den Steuern.

1) Die erwerbswirtschaftlichen Staatseinkünfte. Von diesen sind die Gebühren dadurch verschieden, daß hier der Staat, wie bei Bewirtschaftung der Domänen und Forsten, nach den allgemeinen, auch für die privaten Einzelwirtschaften gültigen Bedingungen der kapitalistischen Wirtschaft arbeitet, und die einzelnen Erwerbsgeschäfte bei einer solchen Kapitalnutzung unter der Herrschaft der freien Konkurrenz erfolgen, oder der Staat schließt diese ganz oder teilweise aus, wie bei den Staatseisenbahnen oder den Lotterieunternehmungen, und sichert sich dann eine Monopolstellung in der Produktionsform und im Erwerbsleben. Bei den Gebühren fehlt dieses zweiseitige Verkehrsmoment, und an seine Stelle tritt die durch die Amtshandlung bewirkte Leistung und die durch einseitige Normierung der Staatsgewalt festgesetzte Gegenleistung des Pflichtigen.

2) Die Beiträge. Den Beiträgen fehlt der eigentliche amtliche Charakter. Bei ihnen handelt es sich um die Dienstleistungen und Kapitalnutzungen, die durch eine Staatsanstalt vermittelt werden, wie bei der Post- und Telegraphenverwaltung, der Münz-

anstalten, Einrichtungen der Arbeiterfürsorge u. a. m., oder sich an Behörden anschließen, ohne daß eine Amtshandlung vorliegt, wie bei den Staatsverwaltungseinnahmen. Die öffentliche Tätigkeit beschränkt sich in diesen Fällen auf die Sorge für die zweckmäßige Einrichtung und Verwaltung dieser Staatsanstalten. Die einzelnen Funktionen scheiden aber aus dem Kreise der Amtstätigkeiten aus. Durch diese Loslösung der Abgaben von der behördlichen Amtsleistung, von den eigentlichen Amtshandlungen und Verwaltungsaufgaben wird ein prinzipieller Unterschied zwischen dieser Gruppe und den Gebühren begründet.

3) Die Ersatzleistungen. Ähnlich gestaltet sich das Verhältnis zu den Ersatzleistungen (Ausgleichungsabgaben), wie bei der Wehrsteuer oder den Vermögens- und Geldstrafen. Auch hier tritt die Leistung der Abgabe mit bestimmten behördlichen Handlungen in Zusammenhang, z. B. Befreiung vom Militärdienst oder gerichtliche Verurteilung. Der Unterschied besteht darin, daß Leistung und Gegenleistung nicht einander scharf gegenübergestellt werden, die Zahlung nicht wegen der Amtshandlung geschieht, sondern infolge dieser eintritt. Der Grund zur Verpflichtung liegt daher außerhalb der Amtshandlung, die nur formelle Bedeutung hat. Ihre Begründung tritt daher anderwärts, z. B. durch die Tatsache der körperlichen Untauglichkeit oder durch das Begehen einer Übertretung, in Erscheinung. Eine Gebühr wird entrichtet, weil eine Amtshandlung vorliegt, und eine Ersatzleistung wird fällig, weil durch eine Amtshandlung eine verpflichtende Tatsache festgestellt wird.

4) Die Steuern. Am wichtigsten ist die Abgrenzung der Gebühr gegen die Steuer. Beiden Einrichtungen ist zunächt gemeinsam, daß sie auf Grund von Anordnungen des öffentlichen Rechts zwangsweise mit dem Eintritt eines Verpflichtungsfalls erhoben werden und Leistungen (Übertragungen) von Sachgütern (Geld) der pflichtigen Rechtssubjekte, also Zahlungen an den Staat und die übrigen öffentlichen Körper sind. Regelmäßig werden sie mit dem Zwecke ausgestattet, diese politischen Gemeinschaften wiederum zu öffentlichen Dienstleistungen zu befähigen. Eine äußerliche Ähnlichkeit ist darin zu erkennen, daß bei Gebühren und Steuern eine Ober- und Untergrenze (Maximal- und Minimalsätze) zur Abstufung der Leistungen durch die ansetzende Behörde aufgestellt wird und sonach ein gewisser Bewegungsspielraum nach der objektiven Sachlage gegeben ist. Dagegen ist bei der Gebühr das Prinzip der speziellen Entgeltlichkeit, bei der Steuer der

Grundsatz der generellen Entgeltlichkeit maßgebend. Dort herrscht individuelle Abrechnung von Fall zu Fall zwischen dem Pflichtigen und dem Fiskus nach dem Inhalt des Gegebenen und Empfangenen vor, und es findet eine spezielle und separate Wertvergleichung der gegenseitigen Leistungen statt. Hier liegt das Äquivalent für den Zahler im Genusse der allgemeinen, meist immateriellen Leistungen des Staates auf dem Gebiete der Rechtsverwaltung, der Kultur- und Wohlfahrtsbeförderung usw. Die Pflicht zur Entrichtung der Gebühren tritt daher nur dann und soweit ein, als der besondere Fall der Inanspruchnahme solcher Handlungen vorliegt. Die Zahlungspflicht entsteht also nicht schon durch die Tatsache der Zugehörigkeit zum Staatsganzen, sondern sie wird nur begründet durch den Zusammenhang mit bestimmten Vorgängen des persönlichen und Erwerbslebens. Der Charakter einer Abgabe als Gebühr wird darum festgestellt durch das besondere Vorhandensein eines bestimmten Falles einer beabsichtigten (freiwilligen) oder unbeabsichtigten (unfreiwilligen) Verursachung einer öffentlichen Amtshandlung.

Immerhin kann eine Gebühr in eine Steuer übergehen. Dies tritt ein, wenn der Zusammenhang zwischen einer Leistung der Staatsgewalt durch eine besondere Amtshandlung und einer entsprechenden Gegenleistung seitens des abgabepflichtigen Rechtssubjekts aufgelöst ist. Mit der Aufhebung des speziellen Entgeltlichkeitsmoments verschwindet auch die Eigenart der Gebühr. Die Methode des Übergangs liegt dann in der schärfer ausgeprägten Tendenz, neben der objektiven Geartung des einzelnen gebührenpflichtigen Falles auch die subjektiven Bedingungen, die individuellen Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Pflichtigen bei Ansetzung der Auflagen zu berücksichtigen. Dabei stehen je nach den Merkmalen des Gebührenbegriffs zwei Wege offen. Einmal kann der innere Grund der Gebührenerhebung in Wegfall kommen, ohne sachliche Motivierung, lediglich im fiskalischen Interesse die Inanspruchnahme behördlicher Leistungen und Amtshandlungen gesetzlich angeordnet und die Unterlassung mit Rechtsnachteilen bedroht werden. Es kann so bei Leistungen, die der Staat als solcher kraft der allgemeinen Staatsaufgaben zu bewirken hätte, wie z. B. den Rechtsschutz bei Verträgen, aus finanziellen Gründen die Beweiskraft von Urkunden im Prozeß an eine Registrierung geknüpft sein, die mit Abgaben verbunden wird. Hier schließt die einzelne Amtshandlung keinen besonderen Dienst ein, der speziell zu bezahlen wäre. Es handelt sich so um die Erhebung einer

Steuer. Sodann aber kann die Abgabe so hoch bemessen werden, daß zwischen beiden Leistungen das angemessene Verhältnis von Wert und Kosten aufgehoben ist und daher mit der speziellen Entgeltlichkeit die Absicht konkurriert, an eine Amtshandlung für den Benutzer eine echte Steuer anzuschließen.

Das Hinüberwachsen aus dem Gebührengebiet in dasjenige der Besteuerung vollzieht sich regelmäßig in den Formen der Verkehrsbesteuerung, woneben manchmal noch andere Steuern vorkommen, wie Vermögens-, Einkommen- oder Rangsteuern.

5) Selbstredend scheidet auch eine Mehrzahl von wirtschaftlichen Erscheinungen aus, die mit den Gebühren oder Taxen nur verwandte Bezeichnungen gemeinsam haben. So sind die Brot-, Fleisch-, Zins- und Lohntaxen der älteren Zeit und die Arzneitaxen keine Gebühren, sondern obrigkeitliche Preisfestsetzungen für bestimmte Waren. Das gleiche gilt von den Taxen der Lohnfuhrwerke (Droschken, Automobile) oder von den Gebühren der Ärzte (Deserviten), soweit sie nicht im Zusammenhang mit besonderen Amtshandlungen der Gerichts-, Kreis- und anderer Amtsärzte anfallen.

§ 4. **Die typischen Erscheinungsformen und die Erhebung der Gebühren.** Die einzelnen Gebühren können unbeschadet ihrer verwaltungsrechtlichen Verschiedenheiten auf gewisse typische Grundformen gebracht werden. Diese organische oder materielle Einteilung umfaßt vier Kategorien:

1. Allgemeine und besondere (generelle und spezielle) Gebühren nach der Bemessungsgrundlage. Allgemeine Gebühren sind solche, bei denen die Gebührenfähigkeit einer Amtshandlung in formaler Weise festgestellt wird. Sie werden nach den verursachten Kosten angesetzt, die nach annähernden, auf Grund gemachter Erfahrungen und durch Abschätzung festgestellten Kostendurchschnitten berechnet werden. Die aktenmäßigen Produkte der amtlichen Verhandlung, wie Eingaben, Vorladungen, Protokolle, Bescheide usw. bilden dabei die formellen Anhaltspunkte. Zeigt sich aber im einzelnen Falle eine spezielle Gebührenfähigkeit eines behördlichen Aktes, die nach dem ungefähren Wert des Dienstes oder nach dem Interesse des Antragstellers bemessen wird, so treten teils selbständig, teils konkurrierend besondere Gebühren ein. Sie sind das bewegliche Element des Gebührenwesens. Die allgemeinen Gebühren sind nicht ohne Bedenken, sie sind starr, können den einzelnen Gebührenfällen schwer angepaßt werden und können leicht in Steuern übergehen (Frankreich).

2. Einzel- und Bauschgebühren nach der Tarifaufstellung. Bei den Einzelgebühren bezeichnet der Gebührentarif die einzelnen Akte der behördlichen Tätigkeit oder die einzelnen Schriftstücke und setzt für jedes Stück einen besonderen Gebührensatz fest (individualisierendes Verfahren). Bei den Bauschgebühren dagegen wird eine Mehrzahl von Amtstätigkeiten in einen gebührenpflichtigen Fall zusammengefaßt, oder es wird eine ganze Reihenfolge von Amtshandlungen in mehrere Hauptabschnitte zerlegt, von denen jeder als gebührenpflichtige Einheit behandelt wird. Die Bauschgebühren sind einfacher und verständlicher, und der Gebührentarif wird in dem Maße einheitlicher, als die Bauschgebühren die Einzelgebühren verdrängen. Die Fortschritte der Tarifpolitik werden daher auf eine allmähliche Ersetzung dieser durch jene hinarbeiten. Dagegen haben die Einzelgebühren den Vorzug, daß sie das spezielle Entgeltlichkeitsmoment mit seiner separaten Abrechnung schärfer zum Ausdruck bringen und dem Prinzip der Leistung und Gegenleistung besser gerecht zu werden vermögen.

3. Feste und veränderliche Gebühren nach der Art der Gebührensätze. Feste oder fixe Gebühren werden überall bei allen gebührenpflichtigen Akten der gleichen Kategorie, wo sie zur Anwendung kommen, in der gleichen Höhe erhoben. Hingegen sind die veränderlichen oder variablen Gebühren je nach den besonderen Eigenschaften der einzelnen Gebührenfälle abgestuft. Die Beurteilung beider Erscheinungsformen ist in der Hauptsache die gleiche wie bei den Einzel- und Bauschgebühren.

Der Maßstab der Abstufung der veränderlichen Gebühren ist ein doppelter. Wir unterscheiden:

1) Ramengebühren, wenn den ansetzenden Dienststellen eine gewisse Bewegungsfreiheit, ein Spielraum zwischen Maximal- und Minimalsätzen zukommt.

2) Gradations- oder Staffelgebühren, wenn sie nach bestimmten Merkmalen festgesetzt werden. Als solche gelten Zeitdauer der gebührenpflichtigen Handlung, Rauminhalt des zum Protokoll verwendeten Papiers oder die Wertsumme des gebührenpflichtigen Gegenstandes u. a. m. Daraus ergeben sich dann wieder zwei Unterarten:

a. Zeit- und Raumgebühren, wenn die Gebührenleistung nach Raum- oder Zeiteinheiten bemessen wird, und

b. Wertgebühren, wenn die Wertsumme nach Werteinheiten der behandelten Gegenstände zugrunde gelegt wird. Dabei kann die Gebühr entweder nach Klassenabstufungen in festen Wertsätzen

steigen: Klassengebühren, oder sie wird in Prozenten des Wertes berechnet: Prozentgebühren.

4. Unmittelbare oder Fiskus- und mittelbare oder Dienergebühren nach der Person des Gebührenempfängers. Erstere fließen direkt in die Staatskasse, bilden einen ungetrennten Bestandteil der Staatseinnahmen und werden zu allgemeinen Staatsaufwandszwecken verwendet. Letztere werden den mit den Amtshandlungen beauftragten öffentlichen Beamten überlassen und bilden einen größeren oder kleineren Bestandteil ihrer Besoldung oder sonstigen Dienstbezüge. Finanztechnisch würden sich die Dienergebühren wegen ihrer Einfachheit empfehlen. Denn dem Staate wird die Gebührenberechnung abgenommen und auf den bezugsberechtigten Beamten übertragen, die Gehaltszahlung an diese ganz oder teilweise aufgehoben, die Staatskasse damit nicht belastet und das Kassenwesen vereinfacht. Dagegen entziehen sie dem Staate den Einblick in die in Gebührenform erhobenen Auflagen, stören die Übersicht über die Gesamtheit der öffentlichen Einkünfte, erschweren die Revision und Gebührennachlässe im sozialpolitischen Interesse, befördern leicht die Beamtenwillkür und schaffen oft unerwünschte Mißverhältnisse in den Einkommensbezügen der mit fester Besoldung angestellten Staatsdiener und der auf Gebühreneinnahmen angewiesenen Beamten. Durch zufällige Umstände kann dann leicht der Fall eintreten, daß diese, wenngleich auf niederer Rangklasse stehend, ein größeres Einkommen beziehen als jene (Richter — Gerichtsvollzieher!). Es ist daher eine Forderung einer richtigen Gebühren- und Finanzpolitik, die mittelbaren Gebühren durch unmittelbare nach Möglichkeit zu ersetzen.

Erhebung der Gebühren. Die Gebühren können in einer zweifachen Form erhoben werden.

1. Die Stempelform. Die Entrichtung der Gebühren geschieht hier durch die Verwendung von gestempelten Formularen (Stempelblanketts) für die gebührenpflichtigen Urkunden oder durch Aufklebung von Stempelmarken auf die Schriftstücke (vgl. dazu auch III. Buch I. § 6). Diese Erhebungsform ist da zweckmäßig, wo eine spezielle Berechnung des Wertes der Leistung oder der Höhe der verursachten Kosten nicht erforderlich ist und die Gebühr den Charakter einer gleichmäßigen oder nach einfachen Merkmalen abgestuften Vergütung eines öffentlichen Dienstes hat. Sie hat den finanztechnischen Vorzug, daß Berechnung und Ansetzung der Gebührenleistung dem gebührenpflichtigen zugeschoben wird. Die Stempelblanketts oder Stempelmarken werden an bestimmten

öffentlichen Stellen (Postanstalten, Stempelsteuerämter) verkauft. Das Rechnungs-, Buchungs- und Kassenwesen wird wesentlich vereinfacht, und es bleiben auch den Pflichtigen zeitraubende Gänge erspart. Die wirkliche und richtige Verwendung der Stempel ist durch eine nachfolgende Spezialkontrolle zu überwachen, Zuwiderhandlungen oder Nichtbeachtung der Kontrollvorschriften werden mit Strafen und Rechtsnachteilen (Ungültigkeitserklärung) bedroht. Besondere Vorschriften betreffen Format und Beschreibung der gebührenpflichtigen Schriftstücke, die Art der Benutzung der Stempelzeichen, die Unbrauchbarmachung (Kassierung, Obliterierung, Nullifizierung, Kaduzierung) usw. Die Erhebung in Stempelform ist aber auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen sich die Gebührenleistung formell an Schriftstücke, Urkunden, Eingaben, Protokolle oder Bescheide anschließt. Auch setzt sie einfache und niedrige Gebührensätze voraus und gestattet immer nur eine beiläufige Berechnung der Gebühren nach den Kosten. Wenn aber die Gebühren an die Amtshandlungen selbst anknüpfen, nicht an die sie betreffenden Urkunden, so können Stempel nicht verwendet werden. Sie vermögen auch der fortschreitenden Differenzierung und Spezialisierung des Gebührenwesans nicht zu folgen. Trotz seiner Einfachheit bleibt daher der Gebührenstempel oftmals ein mangelhaftes Mittel der Erhebung.

2. Die unmittelbare Bezahlung durch den Gebührenpflichtigen. Die Ansetzung und Erhebung der Gebühren durch die beteiligten Behörden muß überall da eintreten, wo die Gebühren mit den Amtshandlungen direkt verbunden sind und dabei ein individuelles Gepräge des einzelnen Falls an die Stelle des Typischen und Gleichartigen tritt und die Höhe der Gebühr nach dem Werte der Leistung statt nach den Kosten bemessen wird. Durch diese unmittelbare Zahlung wird der vollständige Eingang des Gebührenanfalls gesichert und kann die Wirkung der Gebührensätze in den einzelnen Dienstzweigen ausreichend übersehen werden. Ebenso können alle gegen die Pflichtigen gerichteten Kontroll- und Strafmaßregeln beseitigt werden. Im ganzen, wenn auch nicht unbedingt, wird der Eingang der Gebühren vom Willen und der Zahlungsfähigkeit des Gebührenpflichtigen unabhängig, namentlich wenn die Gebührenzahlung der Amtshandlung vorangeht. Diese direkte Erhebung erfordert aber andererseits einen größeren Verwaltungsapparat, mehr Beamtenpersonal und ein umständlicheres Kassen-, Buchungs- und Rechnungswesen. Der natürlichste Weg, diejenige Behörde, deren Tätigkeit die Gebührenpflicht begründet, mit An-

setzung und Einziehung der Gebühren zu betrauen, würde die Besetzung jedes Amts mit Kassen und Kassenbehörden voraussetzen. Neben den beträchtlichen Kosten würde dadurch aber die Verrechnung verhältnismäßig stark zersplittert. Aus diesen Gründen hat man die Gebührenleistung verwaltungsrechtlich in zwei Stadien zerlegt. Die Ansetzung der Gebühren obliegt derjenigen Behörde, die beim Gebührenfall in Anspruch genommen wurde, und die Einziehung ist den Steuer-, Kassen- und ähnlichen Ämtern zum Vollzug übertragen. Diese letzteren werden dann durch sog. Korreferendenverzeichnisse überwacht, ob sie die ihnen überwiesenen Gebühren vollständig und richtig eingezogen haben.

In dem Maße, als die fortschreitende Entwickelung und Differenzierung des Gebührenwesens sich verfeinert, die Gebühren aus Gebühren von Urkunden zu solchen von den einzelnen Amtshandlungen werden, die allgemeinen zu besonderen, die Einzelgebühren zu Bauschgebühren umgestaltet werden, das Typische und Gleichartige im Gebührenwesen dem Individuellen und Speziellen weicht, wird das Anwendungsbereich des Stempels zugunsten des Herrschaftsgebietes der direkten Gebührenentrichtung verengt, dieses erweitert werden. Denn auch hier liegt im Übergang zur Spezialisierung die Tendenz der ganzen Entwickelung.

§ 5. **Das verwaltungsrechtliche System der Gebühren.** Wir haben im Vorausgehenden gehört, daß alle Gebühren mit den Äußerungen der staatlichen Funktionen und daher mit den Handlungen der mit ihrer Ausübung betrauten, öffentlichen Organe in Verbindung stehen. Da nun von den drei Funktionen der Staatsgewalt, Gesetzgebung, Justiz und Verwaltung, die erste für das Gebührenwesen ausscheidet, so knüpfen alle Gebühren entweder an die Rechtspflege oder an die Verwaltung an. Wir unterscheiden daher von vornherein im System der Gebühren zwei grundlegende Typen, die Gebühren der Rechtspflege und die Gebühren der Verwaltung. Es soll die Aufgabe der folgenden Untersuchungen sein, diese verwaltungsrechtliche oder formelle Einteilung der Gebühren in einem zusammenfassenden Überblick festzuhalten.

I. Die Gebühren der Rechtspflege.

Gebühren der Rechtspflege sind Gebühren, die aus der Rechtsprechung und dem Rechtsverkehr hervorgehen und als ein spezielles Entgelt für die Leistungen der Rechtsverwaltung zu entrichten sind. Sie werden erhoben einmal, wenn der einzelne bei aktiver und freiwilliger Betätigung des Rechtsverkehrs die Gerichte zur Durch-

setzung des Rechtsschutzes und zur Geltendmachung seiner Rechte in Anspruch nimmt; sodann aber bei passivem und zwangsweisem Eintritt der Rechtsprechung, wenn die Gemeinschaft, einzelne oder Gruppen von einzelnen bei Verletzungen der Rechtsordnung oder ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen gegen die Über- und Eingriffe des Verletzers von Amtswegen oder auf Antrag durch die Dienstleistungen der Gerichte geschützt werden. Im einzelnen Fall entsteht daher die Gebührenpflicht teils aus einer veranlaßten, teils aus einer verschuldeten Inanspruchnahme der Tätigkeit der Gerichte und der Gerichtsbehörden.

Wir unterscheiden:

1. Gebühren der streitigen Rechtspflege der Zivilgerichtsbarkeit. Diese Gebühren entspringen der Fürsorge der Staatsgewalt, die diese dem einzelnen zum Schutze seiner Person, seines Eigentums und seiner Wirtschaft gegen die widerrechtlichen Eingriffe anderer Personen widmet. Sobald hier eine amtliche Tätigkeit vorliegt, ist der Gebührenanspruch begründet. Somit erscheinen die Gebühren als ein spezielles Entgelt für die mit einem Kostenaufwand verbundenen Amtshandlungen bei Behauptung oder Bestreitung privater Rechte. Dagegen brauchen die Prozeßkosten durch die Gebühren nicht vollständig gedeckt zu werden, da die ganze Institution der Gerichte zunächst im Interesse des gesellschaftlichen Zusammenlebens besteht und die Rechtsordnung die Grundlage für die wirtschaftliche Entfaltung der Individuen und der Gesamtheit darstellt.

Die Höhe der Gebühren soll im voraus möglichst bestimmt werden können und unabhängig sein von der größeren oder geringeren Geschäftsgewandtheit und Geschicklichkeit der amtierenden Beamten. Eine steuerartige Höhe der Gerichtskosten ist verwerflich und widerspricht dem Wesen und den Aufgaben der gerichtlichen Amtstätigkeit. Es empfehlen sich dabei mehr die Bauschgebühren denn ein System von Einzelgebühren, wenn auch bei jenen die Schwierigkeit zu überwinden ist, daß ein richtiges Verhältnis zwischen der Gebührensumme und dem verschiedenen Grade der amtlichen Mühewaltung in den einzelnen Fällen häufig kaum herzustellen ist. Die Gebühren der Zivilgerichtsbarkeit werden in der Regel abgestuft nach dem ungefähren Umfang der Prozeßsache, der richterlichen Tätigkeit, nach den Arten der Prozesse, nach den verschiedenen prozessualen Momenten, nach der Rangklasse der entscheidenden Instanz und endlich nach dem Werte des Streitgegenstandes. Die Befreiung von den Gerichtsgebühren würde die be-

sitzenden Klassen in unbilliger Weise entlasten und der Prozeßsucht und damit der Überlastung der Gerichte Vorschub leisten. Die Gerichtsgebühren dieser Art zerfallen in zwei Kategorien; sie sind nämlich:

1) Gebühren in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten und
2) Gebühren im Konkursverfahren.

Der Gebührenschuldner ist meist die im Prozesse unterliegende Partei, die diesen verschuldet hat, weil sie sich über ihr Recht im Irrtum befunden hat.

2. Gebühren der Strafrechtspflege. Die Gebührenleistung hat nicht unbedingt einen wirtschaftlichen Vorteil für den Gebührenschuldner zur Unterlage. Vielmehr handelt es sich wesentlich um eine amtliche Tätigkeit und ein dieser angemessenes Entgelt. Darum kann auch bei passivem Eintreten der gerichtlichen Intervention zugunsten der Gemeinschaft oder einzelner Antragsteller gegen den Rechts- oder Interessenverletzer eine Gebühr erhoben werden. Die beiden Merkmale der Gebühr, Amtshandlung und spezielles Entgelt, sind dann trotzdem gegeben. Die Höhe der Gebühren wird bemessen nach den Kosten des Verfahrens, der Größe des Vergehens und der Höhe der angedrohten Strafe. Die Erhebung solcher Gebühren scheint angebracht, da die Kosten des Strafverfahrens wenigstens teilweise von demjenigen getragen werden sollen, der durch böswillige Verletzung der Rechtsordnung die Tätigkeit der Gerichte verschuldet hat und es unbillig erscheint, dafür die Gesamtheit voll zu belasten. Solche Gebühren der Strafgerichtsbarkeit sind die Gebühren der Erhebung der öffentlichen Anklage im Hauptverfahren, deren Maßstab die Höhe der rechtskräftig erkannten Strafe ist, Gebühren für die Erhebung der Privatklage, Einzelgebühren für abweisende Entscheidung, Zurückweisung von Beschwerden, Gebühren in Forstrügesachen, bei Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Steuergesetze, Gebühren in Polizeistrafsachen, Geld- und Ordnungsstrafen wegen Ordnungswidrigkeiten u. a. m.

Dagegen scheiden hier aus die eigentlichen Vermögens- oder Geldstrafen und Bußen, die zur Sühne einer Übertretung oder eines Vergehens verhängt werden, und die als Ersatzleistungen (s. u. § 7) zu charakterisieren sind und daher eine besondere Kategorie bilden.

3. Gebühren der nichtstreitigen Rechtspflege oder der freiwilligen Gerichtsbarkeit. Diese Gebühren werden vor allem dann erhoben, wenn öffentliche Leistungen zugunsten handlungsunfähiger Personen vorliegen, wie bei Minderjährigen,

Entmündigten, bei der Regulierung von Verlassenschaften oder bei der Kognition gewisser Rechtsverhältnisse und Tatsachen. Die gerichtliche oder behördliche Mitwirkung ist hier am Platze, da durch eine formale Ordnung ein Privatrechtsverhältnis nach Umfang und Inhalt gegen jeden Zweifel und jede Anfechtung sicher gestellt werden soll. Die öffentlichen, namentlich gerichtlichen Amtshandlungen stehen mit Berechtigungen und Verpflichtungen im engsten Zusammenhang. Dabei ist die Inanspruchnahme der Behörden oftmals geboten und von der Rechtsordnung vorgeschrieben, oftmals den Beteiligten freigestellt, oftmals wird die Unterlassung mit Rechtsnachteilen, besonders beim Prozeß, bedroht, oder es werden bei Inanspruchnahme besondere Rechtsvorteile zugesichert. Es ist im allgemeinen zu verlangen, daß die Gebühren die den Organen der Rechtspflege erwachsenen Kosten voll ersetzen. Nach geschichtlicher Herkunft wie nach dem geltenden Recht kommen diese Gebühren häufig den Steuern sehr nahe. Mitunter übersteigt die Abgabe die Kosten, oder man läßt steuerpolitische Motive wirken, wie die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der gebührenpflichtigen Einzelwirtschaften, und dann gehen solche Gebühren öfters in Steuern, namentlich in Verkehrssteuern über.

Die Hauptfälle sind folgende:

1) *Gebühren in Vormundschafts- und Pflegschaftssachen.* Derartige Gebühren werden erhoben bei der erstmaligen Bestellung eines Vormunds, beim Wechsel in der Person des Vormunds für Kognition, bei Bestellung eines Kurators zu einzelnen Handlungen, bei Vorlage, Durchsicht oder Prüfung von vormundschaftlichen oder Pflegschaftsrechnungen, bei Revision der vormundschaftlichen Vermögensverwaltung u. a. m.

2) *Gebühren bei Nachlaßregulierungen.* Die Gebührenleistung ist in ihrem Umfange davon abhänging, ob eine gerichtliche Auseinandersetzung der Verlassenschaft erforderlich ist, oder ob im außergerichtlichen Verfahren nur einzelne vorbereitende oder begleitende Handlungen zur Sicherstellung des Nachlasses vorzunehmen sind. Solche Gebühren sind: Gebühren für Genehmigung der Ausfolgung des Vermögens eines Verschollenen gegen Sicherheitsleistung vor der Todeserklärung, Gebühren für Vornahme und Prüfung von Teilungen, Gebühren für die Vornahme des amtlichen Verschlusses des Nachlasses (Obsignation) oder für dessen Lösung (Resignation), Gebühren für Öffnung von Testamenten u. a. m. Das Prinzip der Gebührenfestsetzung ist einfache Deckung des Kostenaufwands und möglichst niedriger Gebührenansatz, weil sonst gerade diese Gebühren

die Tendenz haben, sich in Steuern, vornehmlich in Erbschaftssteuern zu verwandeln.

3) *Gebühren in Fideikommißangelegenheiten* bei Errichtung, Erweiterung und beim Besitzübergang von Familienfideikommissen. Diese Gebühren sind teils feste, in Prozentsätzen ausgedrückte Abgaben, teils sind sie abgestuft, wie beim Besitzübergang nach dem Lebensalter des Erwerbers. Auch hier liegt die Grenze zur Steuer sehr nahe, wenn sie nicht überhaupt Steuercharakter haben oder Bestandteile von Steuern selbst bilden.

4) *Gebühren von Rechtsgeschäften.* Bei einer Anzahl von Rechtsgeschäften hat der Staat ein Interesse daran, daß bei ihrem Abschluß Gerichtsbehörden mitwirken, oder daß sie schriftlich beurkundet werden, teils wegen ihrer Wichtigkeit und allgemeinen Bedeutung, teils zur Wahrung der Ansprüche anderer Personen Darum wird mit dem Formalismus des Privat- und Prozeßrechts bei gewissen Rechtsgeschäften die amtliche Bestätigung oder Kognition gefordert. Dies ist der Fall besonders beim Besitzwechsel unbeweglicher Sachen (Liegenschaften), bei Erbabfertigungsverträgen zur Beseitigung von Nachlaßteilungen, bei Verträgen über die Interzession der Ehefrau, bei Eheverträgen, bei Legitimation unehelich Geborener, bei Adoptionen und Gleichstellungsverträgen der Nachkommen aus verschiedenen Ehen (Vor- und Nachkinder), bei Einkindschaftung u. a. m. Kommt aber zu dem vorerwähnten, öffentlichen Interesse noch der fiskalische Gesichtspunkt, und wird die Gebührenpflicht auf alle Verträge von einiger Erblichkeit ausgedehnt, die Unterlassung der schriftlichen Fixierung der Verträge mit Rechtsnachteilen bedroht und die Befolgung der Vorschrift mit den Zwangsmitteln des Prozeßrechtes gesichert, so liegt ein Übergang zur Steuer, speziell zu den Verkehrssteuern vor. Die Grenzlinie zwischen Gebühr und Steuer läßt sich hier schwer, in vielen Fällen überhaupt nicht fesstellen.

4. Registergebühren (Enregistrements). Zur Feststellung bestimmter, wichtiger Rechtsverhältnisse, die Eigentum, dingliche Rechte an Grundstücken und Gebäuden, Pfandrechte, alle an solchen Rechten eintretende Veränderungen, persönliche Verhältnisse u. a. m. betreffen, werden in den meisten Ländern öffentliche Bücher geführt. Für die Eintragung in diese Register werden bestimmte Gebühren, Registergebühren, eingezogen. Neben den Eintragungen in die Grundbücher sind gebührenpflichtig solche in das Handels- und Genossenschaftsregister, in das Register über Autorrecht an schriftlichen Werken und Schöpfungen der bildenden Künste, in das Register

für Muster, Modelle, Marken, Warenzeichen und Erfindungspatente, Einträge in Register zur Wahrung von Vorrechten der Ehefrau im Konkurse des Ehegatten, Einschreibungen von Staatsschuldverschreibungen auf Inhaber in das Staatschuldbuch, Einträge in die Adelsmatrikel, in Schiffsregister, ins Zivilstandregister u. a. m. Die Gebührensätze müssen sehr niedrig sein, da sich die Gebühr leicht zur Verkehrssteuer auswachsen kann, was in einer Reihe von Gebührenfällen geflissentlich oder unabsichtlich geschieht. (Vgl. dazu III. Buch, 2. Kapitel, IV: Die Verkehrssteuern § 5.)

II. Die allgemeinen Verwaltungsgebühren.

Das große Gebiet der Verwaltungsgebühren umfaßt alle diejenigen Erscheinungsformen des Gebührenwesens, die sich an Amtshandlungen der Staatsverwaltung anschließen. Sie sind gegenüber den Gebühren der Rechtspflege dadurch gekennzeichnet, daß bei ihnen zunächst immer die Geltendmachung von Sonderinteressen einzelner oder Gruppen von einzelnen hereinspielt. Es handelt sich stets um eine Zuwendung privater Vorteile. Die Gesamtheit ist an dem einzelnen Falle nur indirekt beteiligt, insofern die Förderung der Einzelinteressen mit ihren Reflexwirkungen zur Entfaltung des Ganzen beiträgt. Während bei den Rechtsgebühren die Gesamtheit an der Feststellung gewisser tatsächlicher Verhältnisse oder an der Sicherung der Rechtsordnung und an der Regelung des Rechtslebens ein wichtiges Interesse hat und der Verursacher einer gerichtlichen Amthandlung nicht unbedingt eine Förderung seiner Individualsphäre erreicht, vielmehr das Eingreifen der Staatsgewalt oftmals den Schutz der Gemeinschaft bezweckt, so steht bei den Verwaltungsgebühren der Gebührenleistung des Pflichtigen stets eine direkte oder indirekte Förderung seiner persönlichen Interessen durch einen öffentlichen oder amtlichen Akt gegenüber.

Wir unterscheiden allgemeine und besondere Verwaltungsgebühren. Die allgemeinen Verwaltungsgebühren sind allen Zweigen der Verwaltung gemeinsam, ohne an eine spezielle Organisation des Verwaltungsbetriebes gebunden zu sein. Sie schließen sich an den allgemeinen Dienstbetrieb der Behörden an oder sind durch die Verleihung oder Bestätigung besonderer Rechte bedingt. Die besonderen Verwaltungsgebühren sind die Gebühren der einzelnen Verwaltungszweige und gehen als solche aus der speziellen Organisation der Dienstzweige und der technischen Eigenart ihres Geschäftsbetriebes hervor. Sie gliedern sich daher systematisch an die Filiation der Verwaltungsbehörden an.

Die allgemeinen Verwaltungsgebühren zerfallen in:

1. Anstellungs-, Bestallungs- und Beförderungsgebühren. Diese Gebühren werden im Zusammenhang mit der Anstellung oder Beförderung als öffentlicher Beamter erhoben. Zu ihnen zählen die Gebühren für die Anstellung als Staats-, Gemeinde-, Hof-, Kirchen- und Korporationsdiener, sodann bei mittelbaren, öffentlichen Beamten solche für die Immatrikulierung der Notare und die Zulassung der Rechtsanwälte. Diese Abgaben sind nur in sehr mäßiger Höhe begründet und haben die Neigung, sich in Steuern zu verwandeln. Dies ist auch der Fall, wenn die Gebührenpflicht auf die Privatbeamten ausgedehnt wird, da hier die Gegenleistung des Staates fehlt. Besser ist es, wenn der Staat auf diese Gebühren überhaupt verzichtet oder ihren Ertrag gemeinnützigen Anstalten, vor allem der Versorgung der Witwen und Waisen der Staatsbeamten überweist. Der Charakter der Abgabe wird dann verändert; sie wird dann zu einer sog. Zwecksteuer (s. u. § 6).

2. Gebühren für Prüfungen und Befähigungsatteste. Sie werden hauptsächlich erhoben, wo die Ausübung eines Berufes mit einem öffentlichen Interesse verknüpft ist und die Allgemeinheit durch den Befähigungsnachweis des Bewerbers vor Schäden und Benachteiligung geschützt werden soll. Dies ist der Fall bei vielen sogenannten liberalen Berufsarten, dann auch im gewerblichen Leben beim Apotheker- oder Baugewerbe. Diese Gebühren werden teils dem Prüfenden für seine Mühewaltung überlassen, teils fließen sie unmittelbar in die Staatskasse, aus der dann die Prüfenden eine angemessene Entschädigung empfangen. Das letztere Verfahren, bei dem die Dienergebühren in Fiskusgebühren übergegangen sind, verdient ohne Zweifel den Vorzug.

3. Gebühren für Verleihung besonderer Rechte. Sie schließen sich an solche Vorgänge an, in denen durch die Übertragung besonderer Rechte und Berechtigungen einzelnen Personen eine Förderung ihrer Interessen zugewendet wird. Namentlich gilt dies, wo gewisse Ausschließungsrechte andern Personen gegenüber verliehen werden. Dahin gehören die Gebühren bei Erteilung von Urheber- und Patentrechten, der Rechte einer juristischen Person, bei Verleihung von Marktrechten, Apothekerkonzessionen, Bergwerksberechtigungen, bei Standeserhöhungen und Nobilitierungen, bei Verleihung von Orden, Titeln, akademischen Graden, Privilegien usw. Solche Gebühren werden leicht zu Steuern, zu Verkehrssteuern, teilweise auch zu Vermögenssteuern.

4. Gebühren für Exemtionen. Diese Abgaben bilden gleich-

sam den Gegensatz zur vorigen Gruppe und werden dann vorgeschrieben, wenn einzelne eine Ausnahmestellung vom gemeinen Rechte oder von sonstigen, allgemeinen Normen erstreben. Ihre Höhe wird regelmäßig durch den Wert des erlangten Vorteils bestimmt. Die Hauptfälle sind: Dispensationen bei Minderjährigkeit in Ehesachen, vom Verbot der Grunderwerbung durch die tote Hand, Befreiungen oder Verkürzungen der Militärdienstzeit (s. u. § 7 Wehrsteuer), Dispensen in Beerdigungsangelegenheiten u. a. m.

III. Die besonderen Gebühren der einzelnen Verwaltungszweige.

Das System dieser besonderen Verwaltungsgebühren lehnt sich am besten an die verwaltungsrechtliche Gliederung des öffentlichen Dienstes an. Wir unterscheiden daher:

1. Gebühren im Gebiete der auswärtigen Angelegenheiten. Zu ihnen sind zunächst die Konsulatsgebühren zu zählen, die einen abgeschlossenen Kreis von Rechts- und Verwaltungsgebühren bilden und für Leistungen der Konsulate zur Förderung von Handels-, Verkehrs- und Schiffahrtsinteressen sowie für die Mitwirkung bei Rettungs- und Bergungsmaßregeln, für Dispache usw. zu entrichten sind. Sie werden nach dem Umfang der Arbeit berechnet und sind bei Wahlkonsuln Dienergebühren zur Deckung des Dienstaufwands und bei Berufskonsuln (consules missi) Fiskusgebühren zugunsten des Heimatsstaats.

2. Gebühren im Gebiete der inneren Verwaltung. Solche treten in einer Mehrzahl von Erscheinungen auf. Die wichtigsten sind:

1) *Gebühren der amtlichen Statistik*, insbesondere im auswärtigen Handel- und Warenverkehr.[1])

2) *Paßgebühren* für Ausstellung von Pässen, Reise- und Legitimationspapieren.

---

1) Im deutschen Zollwesen z. B. kennt man die Einrichtung einer statistischen Gebühr. Durch Gesetz v. 20. August 1879, betr. die Statistik des Warenverkehrs mit dem Auslande, eingeführt, ist der Zweck ein ausschließlich statistischer, eine genaue Aufnahme der zollfreien Waren zu verbürgen. Die Warengattung, Menge, das Herkunfts- und Bestimmungsland sind behufs Anschreibung anzumelden. Von der Meldepflicht sind nur befreit zollfreie Waren im Gewichte von höchstens 250 g und die zollfreien, nicht dem eigentlichen Handelsverkehr angehörenden Waren, Reisegerät, Kleider zum eigenen Gebrauch u. dgl. m. Die Anmeldungen dürfen nur zum Zweck der amtlichen Statistik benutzt werden. Die statistische Gebühr beträgt für verpackte Waren 5 Pf. für 100 kg, für unverpackte 5 Pf. für 1000 kg, für Steinkohlen, Kartoffeln, Getreide, Erze, Spinnstoffe und vom Bundesrat besonders bezeichnete Rohstoffe 10 Pf. für je 10000 kg, für Pferde, Maultiere, Esel, Rindvieh, Schweine, Schafe und Ziegen 5 Pf. für je 5 Stück.

3) *Gebühren im Auswanderungswesen* für Unternehmer und Agenten, die neben der direkten Besteuerung dieser Betriebe für Konzessionierung oder mitunter auch nach einem System jährlich wiederkehrender, spezieller Gebühren unter dem Gesichtspunkte der Kontrolle der Auswanderungsunternehmer, ihrer Person, ihres Gewerbes und ihrer Geschäfte erhoben werden.

4) *Gebühren bei Ausstellung von Dienst- und Arbeitsbüchern.* Doch ist die Ausstellung solcher Dokumente aus sozialpolitischen Gründen häufig gebührenfrei und nur die Ausstellung der Duplikate mit kleinen Abgaben zur Kostendeckung verbunden.

5) *Gebühren bei Erwerb der Staatsangehörigkeit und bei Namensänderungen.*

6) *Gebühren des Gesundheitswesens* für Impfung, Desinfizierung, Totenbeschau, Untersuchung von Prostituierten u. a. m.

7) *Gebühren der Armen- und Wohltätigkeitspflege.* Wenn auf diesem Gebiete auch im allgemeinen das Prinzip der Unentgeltlichkeit herrscht und die Kostendeckung durch den Staat, Kommunalkörper oder Stiftungen zu bestreiten ist, so kommen doch mitunter Gebühren in der Form von Rückerstattungen vor, die von den zur Unterstützung Verpflichteten zu leisten sind.

8) *Gebühren für die Jagdausübung* sind für die Ausstellung von Waffenscheinen zu lösen, hängen mit der Erlaubnis des Waffentragens zusammen, haben sich aus dem grundherrlichen Jagdregal entwickelt und bestehen unabhängig neben den Berechtigungen zur Jagdausübung selbst.

3. Gebühren im Gebiete des Kultus, des öffentlichen Unterrichts- und Bildungswesens. Die wichtigsten sind:

1) *Kirchen- und Kultusgebühren* für die Benutzung der kirchlichen Einrichtungen, der Kirche, der Kirchhöfe usw. oder für die Veranlassung kirchlicher Amtshandlungen, Taufen, Trauungen, Beerdigungen u. a. m. Letztere heißen in der Regel Sporteln oder Stolgebühren und sind Dienergebühren.

2) *Schul-, Unterrichtsgelder und Kollegienhonorare* an öffentlichen Schulen und Unterrichtsanstalten des Staates und anderer öffentlicher Körper. Zu ihnen zählen auch die Einschreibe- (Inskriptions-, Immatrikulations-) Gebühren, Auditorien-, Benutzungsgelder, Ein- und Austrittsgebühren und die sonstigen Nebenabgaben. Für die Elementarschulen mit Schulzwang ist die Befreiung von allen solchen Gebühren empfehlenswert, dagegen sind sie für die Mittelschulen, Fachschulen, Universitäten, technischen und sonstigen Hochschulen entschieden berechtigt. Die Höhe dieser Abgaben ist nach der

Eigenart des Unterrichts abgestuft und wächst mit Rang und Zweck der in der Schule zugänglichen Bildungsmittel.

3) *Gebühren für Benutzung und Besuch öffentlicher Kunst- und wissenschaftlicher Sammlungen,* Museen, Bibliotheken usw., die an sich in Form von Eintritts- und Benutzungsgeldern berechtigt sind, wenn sie auch speziell in Deutschland und Österreich keine erhebliche, finanzielle Bedeutung erlangt haben.

4. Gebühren im Gebiete der volkswirtschaftlichen Verwaltung. Sie teilen sich in zwei Gruppen:

1) *Beglaubigungsgebühren* werden erhoben, wo im öffentlichen Interesse und besonders im Interesse des wirtschaftlichen Verkehrs der Gebrauch oder Verkauf bestimmter Gegenstände einer obrigkeitlichen Kognition bedarf:

a. Eichgebühren sind Abgaben für die amtlichen Beglaubigung der Richtigkeit der von den Gewerbetreibenden gelieferten oder im Verkehr benutzten Maße und Gewichte, um das Publikum gegen Übervorteilung und Betrug zu schützen. Der Gebrauch ungeeichter Maße und Gewichte ist mit Strafen bedroht.

b. Gebühren der Punzierung sind Abgaben für die amtliche Beglaubigung des Feingehalts von Edelmetallbarren oder von Gegenstäuden, die aus Edelmetallen hergestellt sind. Sie werden teils obligatorisch, teils fakultativ oder auf Antrag angewendet.

c. Gebühren für Qualitätsprüfung kommen in sehr verschiedenen Formen vor. Wenn sie auch heute seltener geworden sind als in früheren Zeiten, so werden sie auch gegenwärtig in einer Mehrzahl von Fällen erhoben, wie bei Schieß- und Feuerwaffen, bei Gegenständen aus Zinn, als Schaugebühren bei der Fleischbeschau und bei sonstigen Gelegenheiten im gesundheitspolizeilichen Interesse.

2) *Aufsichtsgebühren* betreffen solche Fälle, wo im Interesse der Gesamtheit private Unternehmungen und Gewerbebetriebe durch amtliche Organe dauernd überwacht werden, um das Publikum vor Benachteiligung zu schützen, die Gefahren für die in Fabrikbetrieben beschäftigten Arbeiter zu verhüten oder sonst im allgemeinen eine technisch befriedigende oder haushälterische Ausnützung von Naturschätzen durch die privaten Eigentümer zu sichern. Aus praktischen Gründen hat man bei manchen auf die Erhebung verzichtet, wie z. B. bei der Fabrik- und Gewerbeaufsicht. Die hauptsächlichsten Erscheinungsformen sind folgende:

a. Gebühren für die Revisionen der Apotheken und Privatheilanstalten.

b. Gebühren für die Dampfkesselproben und Dampfkesselrevisionen, sowie bei der Kontrolle lebensgefährlicher Betriebe, der Privateisenbahnen u. a. m.

c. Gebühren bei Beaufsichtigung der Bergwerke zur Sicherheit des Betriebes für die Arbeiter und der Erhaltung der dauernden Betriebsfähigkeit.

d. Gebühren bei Beaufsichtigung der Privat-, Gemeinde- und Korporationswaldungen durch die staatlichen Forstbeamten zum Schutz gegen unwirtschaftliche Abholzung (Kahlhieb) und zur Sicherstellung der Aufforstung abgeholzter Flächen.

e. Beförsterungsgebühren, die als Entgelt für die Mitbewirtschaftung von Gemeinde- und Stiftungsforsten durch die staatlichen Forstbeamten erhoben werden.

Weniger gibt der Wirkungskreis der Militär- und Finanzverwaltung Anlaß zur Erhebung von Gebühren. Bei jener herrscht allgemein der Grundsatz der Gebührenfreiheit, bei dieser ist ohnehin ein kleiner Spielraum für die Gebührenerhebung, vor allem von besonderen Verwaltungsgebühren. Dagegen sind hier vielfach gebührenartige Auflagen mit Steuern und sonstigen Staatsabgaben verbunden.

Die Gebührengesetzgebung.

Die Gebühren im geltenden Recht der einzelnen Staaten sind selten in reiner Form vorhanden, sondern sind in der Regel mit Steuern und steuerartigen Abgaben, insonderheit mit den Verkehrssteuern (vgl. III. Buch, 2. Kapitel, IV) verbunden. Die geringe Entwickelung des Ausscheidungsprozesses ist daher nicht so weit vorgeschritten, daß eine klare und sichere Abgrenzung zwischen Gebühren und Steuern möglich wäre. Die Trennung ist am besten noch erreicht im Deutschen Reich, indem einesteils gewisse Abgaben vom Gebührengebiet losgelöst und in Reichsverkehrssteuern verwandelt und andernteils einzelne Gebühren durch die Reichsgesetzgebung einheitlich für das ganze Reichsgebiet geregelt wurden. Einzelne Bundesstaaten unterscheiden zwischen Gebühren und Stempelsteuern (Preußen, Württemberg, Sachsen), andere haben das Gebührenwesen und die Stempelsteuern zu einer Einheit zusammengezogen. In anderen Staaten ist dagegen die Trennung beider Gebiete gar nicht erfolgt oder hat doch nur geringe Fortschritte gemacht.

Der Rechtsstand im einzelnen läßt sich für die verschiedenen Staaten nach folgenden typischen Grundformen charaktersieren.

1. Deutsches Reich. Im Deutschen Reiche sind nach Reichsrecht einheitlich geregelt: die Konsulatsgebühren (Reichsgesetze vom 1. Juli 1872 und vom 10. Juli 1879, § 44), die Eichgebühren (Taxe vom 12. Dezember 1869 mit Nachträgen vom 30. Juni 1870 und 6. Mai 1871), die mit den Standesregistern zusammenhängenden Gebühren (Reichsgesetz vom 6. Februar 1875, § 42), die Gebühren betreffend den Schutz des geistigen Eigentums an Schriftwerken (Reichsgesetz vom 11. Juni 1870), an Werken der bildenden Künste (Reichsgesetz vom 9. Januar 1876, § 16), an Mustern und

Modellen (Reichsgesetz vom 11. Januar 1876, § 12), die Gebühren für Markenschutz (Reichsgesetz vom 30. November 1874, § 7), die Patentgebühren (Reichsgesetz vom 25. Mai 1877, § 8), die Gerichtsgebühren (Gerichtskostengesetz vom 18. Juni 1878; Gebührenordnung für Gerichtsvollzieher vom 24. Juni 1878, Reichsgesetz vom 16. Juni 1879, betreffend das Reichsgericht, § 2; Novelle vom 29. Juni 1881; Gesetz betreffend die Gewerbegerichte vom 29. Juli 1890, § 57), Gebühren für Ausstellung von Arbeitsbüchern (Novelle zur Gewerbeordnung vom 17. Juli 1878, § 109 und 112), Gebühren für die Statistik des Warenverkehrs mit dem Auslande (Reichsgesetz vom 20. Juli 1879, §§ 11—13), Prüfungsgebühren für Seeschiffer (Reichsgesetz vom 30. Mai 1870), Gebühren für die Approbation als Arzt, Wundarzt und Geburtshelfer (Bekanntmachnng des Kanzlers vom 25. September 1869) und die Gebühren für Pässe und Reisepapiere (Bundesgesetz vom 12. Oktober 1867, § 8). — In Preußen hat die Ausscheidung dadurch stattgefunden, daß die Gesetzgebung von den Gebühren die „Stempelsteuern" (Gesetze vom 7. März 1822, 2. September 1862 usw., besonders vom 31. Juli 1895) losgelöst hat. Der Ausscheidungsprozeß ist aber sonst nicht weiter vorgeschritten. Für die neuen Landesteile sind zahlreiche Sonderbestimmungen erlassen und diese tunlichst mit dem Rechtszustande der alten Provinzen in Einklang gebracht. Nach dem Kriege 1870-71 wurden infolge der günstigen Finanzlage eine Reihe von Stempelsteuern aufgehoben (Gesetze vom 21. Februar 1872 [Gesindebücher], vom 26. März 1873 [Gesuche, Bescheide, Geburts-, Tauf-, Aufgebots-, Ehe-, Trau-, Toten-, Beerdigungsscheine, wo der Stempel eine Erhebungsform der Gebühren war]). Die Gebühren der nicht streitigen Gerichtsbarkeit sowie die durch das Gerichtskostengesetz (Reichsgesetz vom 18. Juni 1878) nicht geregelten Gebühren der streitigen Gerichtsbarkeit sind neu durch Gesetz vom 25. Juni 1895 geordnet worden. — In Bayern hat die Gesetzgebung in dem Hauptgesetz vom 18. August 1879 (mit verschiedenen Nachträgen neue Textierung vom Jahre 1890, 1892, weitere Änderungen der Gebührensätze vom Jahre 1899 und Novelle vom 20. August 1906) wesentlich beide Gruppen zusammengefaßt, indem sie teils im Anschluß an das Reichsgesetz über die Gerichtskosten vom 18. Juni 1878 die älteren Bestimmungen in den rechtsrheinischen Gebietsteilen und in der Pfalz, in welch letzterer größtenteils noch die französischen Gesetze über Stempel und Registrierung in Kraft waren, kodifizierte und umänderte. — Sachsen hält Gebühren und Urkundenstempel auseinander und hat den letzteren durch zwei Gesetze vom 13. November 1876 geregelt. — Württemberg hat seine Gebühren durch das allgemeine Sportelgesetz vom 24. März 1881 geordnet. Dagegen gehört die Akzise (Gesetz vom 18. Juli 1824) ganz dem Verkehrssteuergebiete an. Die Abschälung der Verkehrssteuern von den Gebühren hat sich demgemäß in Württemberg ziemlich vollständig vollzogen; nur enthält das Sportelgesetz in den Wirtschaftssporteln, Sporteln von Weinurkunden, vom Erwerb von Liegenschaften durch Zwangsenteignung, von Verpachtungen und Vermietungen kommunaler Immobilien etc. verkehrssteuerartige Beisätze. — Auch in Baden ist nur die Liegenschaftsakzise vom Gebührenwesen als selbständige Steuer abgelöst (Akziseordnung vom 4. Januar 1812 mit Abänderungen), während im übrigen in den Abgaben für die Geschäfte der Rechtspolizeiverwaltung (Gesetze vom 20. August 1864 und 21. Juni 1874) und der Zivilstaatsverwaltung und der Polizeisachen (Gesetze vom 29. Juli 1864 und 21. Juni 1874) beide Gruppen verschmolzen sind. — Desgleichen hat in Hessen der Ablösungsprozeß erst durch die Einführung einer besonderen Erbschaftssteuer (Gesetz vom 30. August 1884) begonnen. — 2. Frankreich hat sein Gebühren- und

Verkehrssteuerwesen auf dem Prinzipe der möglichsten Ausdehnung des Systems der Einzelgebühren aufgebaut, die Bauschgebühren grundsätzlich ausgeschlossen. Neben den nach den Kosten der veranlaßten Handlung bemessenen allgemeinen Gebühren erscheinen zahlreiche spezielle Gebühren, welche die besondere Gebührenfähigkeit des einzelnen Aktes zu würdigen suchen. Für die ersteren besteht ein nach Größe des verwendeten Papiers abgestufter Dimensionsstempel, während die letzteren in Form der Enregistrementsgebühren eingezogen werden, welche teils in fixem Betrage, teils als eine prozentuale Zuschlagstaxe erhoben werden. Ausnahmsweise treten statt des Stempels an die Seite der Enregistrementsgebühren die Gerichtsschreibereigebühren bei streitigen Rechtssachen für gewisse Urkunden (z. B. Urteilsausfertigungen für Vormerkungen der Streitsachen in den Sitzungsberichten), ferner die Hypothekengebühren bei den rechtspolizeilichen Förmlichkeiten der Hypothekeneintragung und schließlich die Siegelgebühren bei Verleihung besonderer Rechte (z. B. Altersdispense, Verleihung oder Erneuerung von Stadtwappen). In keinem Lande ist es so schwierig wie in Frankreich, eine genaue Unterscheidung zwischen dem Gebühren- und dem Steuergebiet festzulegen, da beide in dem fiskalisch hochentwickelten System oft unmerklich ineinander übergehen. — 3. Österreich besitzt ein ungemein ausgedehntes System von Einzelgebühren, durch die fast jede Handlung von irgendwelcher Bedeutung im amtlichen oder bürgerlichen Verkehr erfaßt wird. Hier treten regelmäßig zunächst allgemeine Gebühren von Urkunden, Schriftstücken, Dokumenten aller Art auf, an die sich alsdann besondere Gebühren für die einzelnen veranlaßten Amtshandlungen schließen. Im Gegensatz zur französischen Praxis versucht die österreichische die Urkundengebühren selbst nach ihrem verschiedenen Inhalte weiter zu individualisieren und zu differenzieren. Die eigentlichen speziellen Gebühren, die der besonderen Gebührenfähigkeit des vorliegenden Aktes Rechnung tragen, beschränken sich im wesentlichen auf eine Prozentualgebühr von gerichtlichen Urteilen und Erkenntnissen und auf die Taxen von Gnadenverleihungen, Dienstbestellungen, Privilegierungen, Verleihung verschiedener Berechtigungen, Zulassung zu öffentlichen Ämtern. Gleichwie in Frankreich, so läßt sich auch in Österreich die Ausscheidung der Verkehrsbesteuerung nicht mit voller Schärfe und Sicherheit vornehmen. Die geschichtliche Entwickelung hat in beiden Staaten durch die außerordentlichen Bedürfnisse der Finanzverwaltung einen derartigen Parallelismus in Ausbildung beider Gebiete erzeugt, daß eine systematische Gliederung beider Einnahmegruppen nicht durchführbar ist. — Ungarn nimmt auch in dieser Beziehung Österreich gegenüber eine selbständige Stellung ein. — 4. Großbritannien. Nach dem noch geltenden Hauptgesetz über Stempel (Stamp Duties), der Konsolidationsakte vom Jahre 1870 (33 u. 34 Vikt. c. 97, 98), hat eine Ausscheidung der Verkehrssteuern aus den Gebühren gar nicht oder doch nur stückweise stattgefunden. Durch Gesetz vom 20. Juni 1899 wurde das Stempelgesetz durch Stempel auf koloniale und fremde Wertpapiere sowie auf Inhaberaktien ausgedehnt. Einzelne andere Dokumente wurden teils neu besteuert oder deren Stempelsätze erhöht. Häufig lassen sich eigentliche Gebühren da wahrnehmen, wo im Prinzip Verkehrssteuern vorliegen, die aber durch die Niedrigkeit des Ansatzes einen Gebührencharakter annehmen, z. B. bei Mietverträgen von Wohnhäusern bis zu einer Jahresrente von 10 Pfd. Sterl. der Pennystempel. Im übrigen finden sich Gebühr und Steuer in der Gesetzgebung gemischt. — 5. Italien und Belgien haben ihre Gebührengesetzgebung auf dem französischen Muster

aufgebaut. — Ebenso besitzen die Niederlande und Rußland ein reich gegliedertes Gebühren- und Verkehrssteuerwesen, bei dem indes das Steuerprinzip vorherrschend ist. — Auch die Vereinigten Staaten von Amerika boten zur Zeit des Bürgerkrieges manche bemerkenswerte Erscheinung im Stempelwesen und zeigen auch heute noch, namentlich in den Einzesstaaten, manche Eigentümlichkeit.

§ 6. **Die Beiträge oder Interessenbeiträge: Steuerpräzipuen und Zwecksteuern.**[1]) Neben den eigentlichen Gebühren gibt es eine Gruppe von öffentlich-rechtlichen Abgaben, die mit diesen zwar verwandt, aber immerhin grundsätzlich verschieden sind. Man hat für diese Auflagen in der neueren Literatur den Ausdruck Beiträge oder Interessenbeiträge gewählt.

Beiträge sind Entgelte für Leistungen öffentlicher Institute und Behörden zur Deckung eines entstandenen Aufwands; wobei aber nicht wirkliche Amtshandlungen vorliegen. Ihre Aufgabe ist wesentlich die Bestreitung der Kosten bestimmter Einrichtungen in der verursachten Höhe. Sie sollen nicht nur zur Bestreitung dieser speziellen Ausgaben beitragen, sondern den Aufwand dieser Einrichtungen überhaupt in der Hauptsache decken. Die Zuschüsse anderer Stellen, von denen jene Institute errichtet sind (Staat, Gemeinde, Stiftungen) treten subsidiär ein und haben daher einen ergänzenden Charakter insofern, als sie erst dann wirksam werden, wenn die durch Beiträge gewonnenen Einnahmen nicht ausreichen. Die Beiträge erscheinen in zwei Grundformen. Sie sind entweder Steuerpräzipuen (Präzipualleistungen), wenn sie von solchen Personen, Einzelwirtschaften oder Wirtschaftsgruppen erhoben werden, die bestimmte Einrichtungen und Anstalten ausschließlich oder doch vorwiegend in Anspruch nehmen. Oder sie sind Zwecksteuern, wenn sie zur Bestreitung gemeinnütziger Zwecke dienen und gerade von solchen Lebens- und Sozialkreisen eingezogen werden, die bestimmte Wohlfahrtseinrichtungen überhaupt nicht oder wenigstens nicht in dieser Art zu benutzen pflegen.

Die wichtigsten Steuerpräzipuen oder Präzipualleistungen sind folgende:

1. Staatsverwaltungseinnahmen oder Anfälle kasuellen Charakters, die bei den verschiedenen Verwaltungszweigen vor-

---

1) Neumann, Die Steuer und das öffentliche Interesse. I. Bd. Leipzig 1887, S. 325—350; v. Bilinski, Gemeindebesteuerung. Leipzig 1878, S. 19 ff; Wagner, Finanzw. II. § 74, S. 189—193; Schall, in Schönbergs Hdb. III, S. 139; Ehlers, a. a. O. Finanzarchiv 13, S. 513—514; Sax, Grundlegung der theorethischen Staatswirtschaft. Wien 1886. §§ 85 und 86, S. 551 ff.

kommen. Ihre Natur ist sehr heterogen, und sie sind häufig mit andern Einnahmearten verknüpft. Hierher zählen z. B. Einkünfte aus Prüfungen, aus Beiträgen zu Verwaltungskosten, aus dem Arbeitsverdienst der Strafgefangenen, aus Witwen- und Waisenbeiträgen der Staatsbeamten, aus Ordensverleihungen u. a. m.

2. Einnahmen aus öffentlichen Verkehrsanstalten. Solche sind: die Einnahmen der Post- und Telegraphenverwaltung, Telephongebühren, Straßen-, Brücken-, Wege-, Fähr- und Kranengelder, Niederlage-, Markt- und Meßabgaben, Schiffahrtsabgaben auf natürlichen und künstlichen Wasserstraßen usw.

Alle diese Abgaben stehen im Zusammenhang mit dem Verkehrswesen. Sie dürfen aber nicht verwechselt werden mit den Einkünften der großen Transportunternehmungen des Staates, wie der Staatseisenbahnen und ähnlicher Betriebe, bei denen die Wirtschaftsart grundsätzlich verschieden ist. Denn bei diesen ist das Bestreben darauf gerichtet, sie als reines Finanzvermögen auszuwerten und daraus möglichst große und dauernde Überschüsse herauszuwirtschaften. Wir rechnen sie daher auch zu den „erwerbswirtschaftlichen" Staatseinkünften. Die öffentlichen Verkehrsanstalten sind aber nur Mittel zum Zweck, haben keinen selbständigen Finanzzweck, sollen dem Verkehr, dem Handel und den Transportgewerben dienen und daher in der Hauptsache den Aufwand decken, ohne grundsätzlich einen höheren Reinertrag zu liefern, als durch die Unterhaltungskosten, Neu-, Zu- und Umbauten und durch sonstige Bedürfnisse geboten ist.

3. Beiträge der Arbeiterversicherung. Bei dieser, namentlich bei den auf Zwang gegründeten Versicherungseinrichtungen (Kassen), müssen die Mittel zur Durchführung des Versicherungszweckes gegen Krankheit, Unfall, Invalidität und Alter durch Beitragsleistungen der verschiedenen Arbeiter und Arbeitgeber aufgebracht werden. Die Zuschüsse, die vom Staate (Reich) etwa geleistet werden, stellen nur eine Ergänzung dar.

4. Beiträge zu Interessenvertretungen. Dieser Gruppe sind beizuzählen die Beitragsleistungen zu Handels-, Gewerbe-, Handwerks- und Landwirtschaftskammern, die Beiträge im Interesse landwirtschaftlicher Grundstücke und zur Förderung der Viehzucht und anderer landwirtschaftlicher Betriebszweige u. a. m.

5. Beiträge bei Benutzung von Spitälern, Krankenhäusern und Sanatorien. Neben Gebühren im Rahmen des Gesundheitswesens werden von den Benutzern solcher Anstalten überhaupt oder doch von einzelnen von solchen, z. B. von den Wohlhabenden oder

Nichtstiftungsberechtigten noch besondere Beitragsleistungen verlangt, die zur Bestreitung der entstandenen Kurkosten bestimmt sind.

6. Beiträge für Benutzung von Wasserleitungen, Schlachthäusern, Gas- und elektrischen Anlagen. Auch hier paaren sich öfters mit den Beiträgen noch besondere Gebühren.

Die Zwecksteuern[1]) sind gleichfalls Auflagen für festgesetzte Aufwandszwecke. Sie werden aber nicht nach dem Prinzip der Gegenleistung oder des Nutzens von demjenigen erhoben, der von den durch sie unterhaltenen Einrichtungen Gebrauch macht, sondern gerade von solchen, die sie nicht benutzen. Sie hängen daher nach Art und Einrichtung mit jenen Aufwandszwecken überhaupt nicht zusammen. Die Ausgaben, die damit bestritten werden, gehören in der Regel der besonderen Betätigung der Armen- und Wohltätigkeitspflege oder speziellen Verhältnissen des Schulwesens an. Dabei kommen die besonderen Förderungen des sozialen Wohles der weniger bemittelten und unteren Volksklassen in Betracht, ferner die Fürsorge der öffentlichen Gesundheitspflege, Einrichtungen zur Bekämpfung der Tuberkulose, Syphilis und anderer gefährlicher Volkskrankheiten, Trinkerasyle, Kinderbewahranstalten, Unterhaltung der Volksheilstätten u. a. m. Im Schulwesen kann insbesondere an die Unterstützung der Fach- und gewerblichen Fortbildungsschulen gedacht werden. Die regelmäßigen Schulen der Unte r- Mittel- und Oberstufe dürften auszuschließen sein. Die Formen der Zwecksteuern kommen den direkten Aufwand- und Luxussteuern am nächsten und sind von den eigentlichen Steuern nur durch ihre speziellen Verwendungszwecke verschieden. Wir nennen:

1. Steuern von geselligen Vereinen als Prozentsatz (Frankreich 10%) von der Höhe der Mitgliederbeiträge nach Deklarationen des Vorstands.

2. Billardsteuer nach der Stückzahl und einem Ortsklassentarif.

3. Fahrräder- und Automobilsteuer für Luxusfahrzeuge und mit Ausschluß der Fahrzeuge zu gewerblichen oder Berufszwecken. Sie wäre aber auch durch eine Luxuswagen- und Pferdesteuer zu ergänzen.

4. Theater- und Lustbarkeitssteuern (Frankreich 25%).

5. Spezialabgaben vom Schankgewerbe und sonstige spezielle Gewerbesteuern.

Auf diese Weise zeigen die Zwecksteuern ein doppeltes Gesicht.

---

1) Vgl. v. Heckel, Art. „Zwecksteuern" im Wörterb. der Volksw. Bd. II, S. 1439.

Sie sind auf der einen Seite materiell und finanztechnisch Steuern, die sich im allgemeinen an die Luxuskonsumtion anschließen. Sie werden aber auf der andern Seite durch die Verwendung und ihre etatstechnische Stellung zu Beiträgen. Somit befinden sie sich auf der Grenzlinie.

§ 7. **Die Ersatzleistungen.** Neben den Gebühren und Beiträgen müssen wir noch einer dritten Form der Verwaltungseinnahmen gedenken. Man kann für sie vielleicht passend den Ausdruck Ersatzleistungen oder Ausgleichungsabgaben wählen. Sie haben mancherlei Ähnlichkeiten mit den Gebühren und Beiträgen und zeigen vielfach gemeinsame Merkmale mit den Steuern, in die sie mitunter übergehen können. Wir verstehen darunter solche Geldzahlungen, die von den Pflichtigen an den Staat oder an einen andern Bezugsberechtigten zu entrichten sind, um ein Nicht-Geleistet-Haben oder ein Nicht-Getan-Haben (Unterlassung, Verletzung) auszugleichen oder nach Umständen auch zu sühnen. Solche Ersatzleistungen stehen einmal im Zusammenhang mit Handlungen der Behörden, durch die eine verpflichtende Tatsache festgestellt wird. Darum ist der Grund der Erhebung nicht die Amtshandlung, die vorgenommen wird, wie z. B. bei den Gebühren, sondern der Umstand, daß durch die Amtshandlung jene Verpflichtungstatsache offiziell anerkannt wird. Leistung und Gegenleistung werden einander nicht gegenüber gestellt, da die Begründung der Leistung außerhalb des amtlichen Vorgangs liegt. Die Ersatzleistungen sind endlich auch von den Beiträgen verschieden; denn sie sollen keiner speziellen Kostendeckung dienen, sondern sind allgemeine staatswirtschaftliche Auflagen, die wenigstens in der Regel in die allgemeine Staatskasse fließen. Die beiden hauptsächlichen Erscheinungsformen der Ersatzleistungen sind die Vermögensstrafen und das Wehrgeld (Wehrsteuer).

1. Die Vermögensstrafen. Man unterscheidet drei Arten, die Geldstrafe, die Einziehung und die Buße. Allen drei ist gemeinsam, daß sie Geldzahlungen oder Vermögensleistungen sind, durch die für Verletzungen eines öffentlichen oder privaten Interesses oder für die Störung der öffentlichen Ordnung eine Sühne, ein Ausgleich oder ein materieller Ersatz geleistet wird. Die Geldstrafe ist eine bestimmte Geldsumme, die auf Grund einer strafgerichtlichen Verurteilung (Amtshandlung) wegen einer Übertretung, eines Vergehens oder eines Verbrechens eingezogen wird. Sie wird angewendet bei geringfügigen Vergehen oder Verbrechen, bei solchen, die aus Gewinnsucht verübt sind (Betrug, Untreue, Urkundenfälschung), oder sie tritt selbständig an die Stelle einer Freiheitsstrafe. Der

Leistungspflichtige ist stets der Schuldige, selbst vertretungsweise Leistung ist meistens ausgeschlossen. Die Geldstrafe wird entweder ausschließlich verhängt, mit andern Strafarten gehäuft, oder es wird dem Schuldigen die Wahl zwischen Geldstrafe und andern Strafen anheimgestellt. Die Einziehung (Konfiskation) erstreckt sich heute nur mehr auf einzelne Gegenstände und ist entweder Strafe, sodaß sie für den Schuldigen ein Übel sein soll oder eine Sicherung (Prävention, Unbrauchbarmachung), um gefährliche und schädliche Gegenstände wegzuschaffen, oder Schadenersatz an den Fiskus oder an einen Privaten, Häufig wird sie mit andern Strafen, namentlich mit Geldstrafen verknüpft. Endlich die Buße oder Geldbuße ist eine Geldzahlung des Verletzers an den Verletzten, die in strafrechtlicher Form auftritt und durch Strafurteil diesem zugesprochen wird. Ihrem Inhalte nach ist sie von privatrechtlicher Bedeutung. Sie tritt bei bestimmten Vergehen ein, wie bei übler Nachrede, Verleumdung und Körperverletzung; sie ist eine materielle Ersatzleistung für einen zugefügten immateriellen oder materiellen Schaden.

2. Das Wehrgeld und die Wehrsteuer (Militärpflichtersatz, Militärtaxe)[1]. Wir verstehen darunter eine Auflage, die von Personen erhoben wird, die gar nicht oder nur in beschränktem Maße zur Ableistung ihrer persönlichen Militärdienstpflicht herangezogen werden. Das Wehrgeld hängt aufs engste mit dem System der allgemeinen Wehr- und persönlichen Dienstpflicht zusammen und ist nur auf dieser Grundlage zu verstehen. Man geht dabei von der Ansicht aus, daß, unbeschadet des Moments der Ehre, vom rein wirtschaftlichen Standpunkt aus der Militärdienst eine wirtschaftliche Last, ein Opfer bedeutet. Den Grundprinzipien staat-

1) Knies, Dienstleistung der Soldaten und die Mängel der Konskriptionspraxis. Freiburg 1860; Engel, Die Resultate des Ersatzaushebungsgeschäftes. Ztschr. des preuß. stat. Bureaus 1884, S. 81 ff; Jolly, Militärsteuer oder Wehrgeld. Ztschr. des preuß. stat. Bureaus 1869, S. 319 ff; Fik, Die Wehrsteuer, Jahrb. f. Nationalök. und Stat. Bd. 18; Lesigang, Das Wehrgeld oder die Ausgleichungsbelastung der nicht dienenden Wehrpflichtigen. Jahrb. für Nat. und Stat. Bd. 33; Cohn, Die Wehrsteuer. Ehre und Last n der Volkswirtschaft. Volksw. Aufsätze. Stuttgart 1882; Neumann, Die Wehrsteuer. Finanzarchiv 4, S. 109 bis 239; Fik, Die deutsche Wehrsteuerfrage. Finanzarchiv 16, S. 497—574 (mit ausführlicher Literaturangabe); Schmidt, Der fundamentale Gedankengang der Wehrsteuertheorie. Finanzarchiv 12, S. 559—562; Borsdorf, Die Wehrsteuer. Ztschr. für Staatsw. 1886; Saur, Die deutsche Wehrsteuerfrage im Zusammenhang mit der neuen Militärvorlage. Berlin 1893; Marcinowski, Die Wehrsteuerfrage im Deutschen Reich. Berlin 1881. Ausführlich bei Wagner in Schönbergs Handb. Bd. III, S. 451—463; Schott, Die französische Wehrsteuer. Staatswissensch. Studien IV. Jena 1893.

licher Gemeinschaft entspricht die Gleichheit der Opfer, und es ist daher gerecht, daß diejenigen, bei denen die körperlichen Eigenschaften oder sonstige Gründe die Ausübung der persönlichen Dienstpflicht verhindern, wenigstens mit ihrer oder ihrer Vertreter wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eintreten. Andererseits ist das Moment des Zwangs dem Militärdienst eigentümlich. Es wird daher gefordert, daß diejenigen, die sich aus irgendwelchen Gründen der persönlichen Last nicht unterziehen können, eine ausgleichende Abgabe entrichten sollen. Der Charakter des Wehrgelds ist daher derjenige einer Ersatzleistung oder einer Ausgleichungsabgabe.

Das Wehrgeld kann aber auch als Wehrsteuer je nach Begründung, Inhalt und Einrichtung bezeichnet werden, wenn man diese angeführten Tatsachen mit den allgemeinen Prinzipien der staatlichen Gemeinschaft motiviert. Sie ist dann historisch zu erklären, mit der Entfaltung der Arbeitsteilung in der Volkswirtschaft zu verbinden, aus der Durchbrechung der arbeitsteiligen Organisation durch den Militärdienst abzuleiten und erscheint als eine Lebensäußerung der ausgleichenden Gerechtigkeit, um die durch die persönliche Dienstleistung gestörte Gleichheit der Opfer wiederherzustellen. Aus dieser Wurzel entspringt dann die steuertechnische Abstufung der Wehrsteuer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des vom Militärdienst Befreiten.

Im praktischen Schlußresultate und in dem Grundton der Begründung treffen beide Anschauungen in der Hauptsache zusammen. Es kommt nur darauf an, ob man das Moment des Zwangs oder des ausgleichenden Opfers in den Vordergrund stellt. Die finanztechnische Durchführung wird davon nicht berührt.

Allerdings lassen sich gegen Wehrgeld und Wehrsteuer beachtenswerte Bedenken vorbringen. Wir können dabei absehen von der heute nicht mehr zutreffenden Befürchtung, daß die Einführung der Wehrsteuer das Prinzip der allgemeinen und persönlichen Dienstpflicht durchbrechen und das Ehrenmoment des Militärdienstes schwer schädigen könnte. Es kommen vielmehr Art und Umfang der Befreiungsgründe in Betracht, besonders wenn sie in größeren, die Erwerbsfähigkeit ohnehin schmälernden, körperlichen oder geistigen Gebrechen bestehen. Sodann ist der Steuerpflichtige und der wirkliche Steuerträger nicht immer die gleiche Person, wenn nicht der Befreite selbst, sondern die Eltern oder sonstigen unterhaltungspflichtigen Angehörigen für die Steuern aufzukommen haben. Die wirtschaftliche Last wird dadurch ungerecht verteilt und vollends zur Strafe, wenn eine Familie für

mehrere untaugliche oder freigewordene Söhne das Wehrgeld entrichten muß. Ferner wird das Prinzip der Ausgleichung dadurch gestört, daß die persönliche Militärdienstleistung und die Entrichtung eines Wehrgeldes überhaupt keine meßbaren und vergleichbaren Größen sind. Denn ein Maßstab für die gleiche Empfindung des Opfers kann nicht aufgefunden werden. Sonach bleibt für die Begründung der Wehrsteuer nur die Fiktion übrig, daß die Ausübung der persönlichen Militärdienstpflicht ein mit Zwang verbundenes, persönliches und wirtschaftliches Opfer ist, von dem befreit zu sein für die Militärdienstfreien sich in einem ökonomisch meßbaren Vorteil ausdrückt. Endlich ist der fiskalische Erfolg gegenüber den Bedenken unzureichend; z. B. in Frankreich 1907: 2,928 Mill. Frs.

Das Steuersubjekt ist der Wehrpflichtige selbst, der von der Ableistung des persönlichen Militärdienstes befreit ist. Subsidiär, wenn dieser zur Steuerzahlung nicht imstande ist, wird die Wehrsteuer von den Eltern oder sonstigen unterhaltungspflichtigen Verwandten erhoben. Von der Wehrstener sind befreit Personen, die notorisch arm sind oder eine Armenunterstützung beziehen, Söhne, die ihre erwerbsunfähigen Eltern erhalten müssen, Erwerbsunfähige und solche Dienstuntaugliche, die sich ihr Gebrechen bei Ausübung des Militärdienstes zugezogen haben. Das Wehrgeld ist während der ganzen Dauer der aktiven Präsenzpflicht (Dienst im Stehenden Heere und in der Marine) oder während der ganzen Militärdienstzeit insoweit zu entrichten, als die Dienstfreiheit besteht. Die Steuersätze sind teils feste, teils veränderliche. Zu den festen Sätzen kommen wechselnde Zuschläge, die nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen abgestuft sind. Sie schließen sich entweder direkt an die Formen der bestehenden Erwerbsbesteuerung an, oder sie werden nach einem selbständigen Klassentarif bemessen, der mit dem steigenden Einkommen oder Vermögen wachsende Steuersätze aufweist. Bei der Steuerleistung durch Stellvertreter wird mitunter die Kinderzahl berücksichtigt oder ein Maximalbetrag der Gesamtsteuerleistung einer einzelnen Familie festgesetzt. Der Ertrag fließt entweder in die allgemeine Staatskasse oder ist für Ausgaben zu militärischen Zwecken bestimmt. Manchmal wird er auch geteilt, indem eine Quote in die Staatskasse abgeführt und der Rest für militärische Ausgaben verwendet wird. Eine nennenswerte Deckung für den Militäraufwand darf von der Wehrsteuer unter keinen Umständen erwartet werden. Es erscheint daher zweckmäßig, ihren Ertrag zur Invalidenversorgung, zur Verstärkung des

Militärpensionsfonds, zur Unterstützung von Witwen und Waisen der im Kriege gefallenen oder an ihren Wunden verstorbenen Soldaten oder zu Beihilfen für Familien solcher Mannschaften des Beurlaubtenstandes zu verwenden, die zeitweilig zu militärischen Dienstleistungen eingezogen sind und ihre Angehörigen während dieser Zeit nicht oder nicht ausreichend zu versorgen vermögen.

Das geltende Recht der Wehrsteuer.

1. Deutsches Reich und deutsche Mittelstaaten. Kurze Zeit, 1868—1871, haben Militärtaxen in Bayern (Gesetz vom 29. April 1868) und in Württemberg (Gesetz vom 10. März 1868) bestanden. Im Deutschen Reiche wurde 1881 der Versuch einer Wehrsteuer gemacht. Die Steuer sollte aus einer fixen Anlage von 4 M. und einem nach dem Einkommen abgestuften Zuschlage zusammengesetzt sein. Bei Einkommen von 1000—6000 M. sollte dieser von 10—148 M. und bei solchen von 6000—7000 M. auf 210 M. steigen und darüber hinaus für jede weiteren 1000 M. Einkommen 30 M. Steuer mehr betragen. Dieser Entwurf ist aber nicht zum Gesetz erhoben worden. Auch in der Diskussion über die Finanzreform von 1906 ist der Plan einer Wehrsteuer mehrfach erwogen worden. Aber auch diesmal ist es zu keinem greifbaren Resultat gekommen. Die Hoffnungen, die man bisweilen auf ihre Erträge setzt, sind irrig. Selbst in Frankreich erreicht sie kaum 3 Mill. Frs. — 2. Österreich. Die „Militärtaxe" (Gesetz vom 13. Juni 1880) ist von allen wegen Nichttauglichkeit vom Kriegsdienste befreiten sowie von den Personen zu entrichten, die während ihrer Militärdienstzeit ohne Zusammenhang mit aktiven militärischen Dienstleistungen dienstuntauglich geworden sind. Steuerfrei bleiben diejenigen, die wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen ihren Lebensunterhalt und denjenigen ihrer Anverwandten, zu deren Alimentation sie verpflichtet sind, nicht erwerben können, solche, die zur Entrichtung der Steuer nicht das erforderliche Vermögen oder Einkommen haben, die in Armversorgung Befindlichen, jene, die vor dem Jahre 1875 wehrpflichtig geworden sind, die Wehrpflichtigen nach § 10 des Wehrgesetzes und endlich die Landsturmpflichtigen für dasjenige Jahr, in dem sie zur Dienstleistung herangezogen wurden. Die Steuerpflicht erstreckt sich daher entweder auf alle Wehrdienstjahre oder nur auf einen Teil. Steuerpflichtig ist primär der Wehrdienstbefreite, subsidiär sind es seine Eltern und alimentationspflichtigen Anverwandten und zwar in der Reihenfolge und solange, als sie nach dem bürgerlichen Rechte für die Unterhaltung des Pflichtigen zu sorgen haben. Die Militärtaxe wird nach den Vermögens-, Erwerbs- und (reinen) Einkommensverhältnissen des Steuerpflichtigen von besonderen, für jeden Gerichtsbezirk bestellten Kommissionen veranlagt und in 14 Steuerklassen erhoben, deren Jahressätze in der untersten (14.) Klasse mit 2 Kr. beginnen und bis 200 Kr. in der höchsten (1.) steigen. Der Ertrag der Militärtaxe fällt zum Teil einem Militärfonds zur Invalidenversorgung und zur Fürsorge für Witwen und Waisen von gefallenen oder infolge von Kriegsereignissen verstorbenen Mobilisierten zu, zum Teil fließt er in die allgemeine Staatskasse. In der letzten Zeit hat man beabsichtigt, die Militärtaxe zu reformieren. Allein bisher ohne Erfolg. — 3. Die Schweiz. Dem „Militärpflichtersatz" (Gesetz vom 28. Juni 1878) unterliegt jeder im dienstpflichtigen Alter stehende Schweizer Bürger, der keinen persönlichen Wehrdienst leistet, ebenso jeder in der Schweiz angesiedelte Ausländer, wenn er nicht

infolge Staatsvertrags davon befreit ist oder einem Staate angehört, in dem Schweizer Bürger weder zu persönlichen Dienstleistungen noch zu Ersatzleistungen in Geld herangezogen werden. Von der Abgabe sind Arme und Erwerbsunfähige, sowie solche Personen befreit, die während des aktiven Dienstes untauglich geworden sind. Die Wehrsteuer besteht in einer jährlichen Personalsteuer von 6 Frs. und einem jährlich nach dem Vermögen und Einkommen abgestuften Zuschlag. Beide zusammen dürfen 3000 Frs. einfache Jahressteuer nicht überschreiten. Für den Zuschlag werden von je 1000 Frs. reinen Vermögens 1,50 Frs. und für je 100 Frs. reinen Einkommens gleichfalls 1,50 Frs. in Ansatz gebracht. Reine Vermögen bis 1000 Frs. bleiben außer Berechnung, und ebenso werden vom Einkommen 600 Frs. in Abzug gebracht. Die Eltern sind für ihre minderjährigen und die mit ihnen die Haushaltung teilenden großjährigen Söhne haftbar. Die Hälfte des Vermögens der Eltern (ev. der Großeltern) wird im Verhältnis zur Zahl der Kinder (ev. der Enkel) in Anschlag gebracht. Vom 32.—44. Jahre haben die Pflichtigen nur die Hälfte der Jahressteuer zu entrichten. Für Jahrgänge, in denen der größere Teil der Truppen durch aktiven Dienst in außerordentlicher Weise in Anspruch genommen ist, kann die Auflage auf das doppelte erhöht werden. Der Ertrag fließt teils den Kantonen und teils dem Bund zu. Die Bundesversammlung bestimmt dann die Quote, welche der Bundeskasse zukommt, und welche zur Erhöhung des Militärpensionsfonds verwendet werden soll. — 4. Frankreich. Der französischen Wehrsteuer (Gesetze vom 15. Juli 1889, 26. Juli 1893 und 14. April 1898) sind alle die Personen unterworfen, die infolge von Untauglichkeit, Zurückstellung, Versetzung zur Ersatzreserve, Stellung zur Disposition, Dispensation usw. eine vollständige oder teilweise Befreiung vom aktiven Militärdienste genießen. Von der Militärtaxe sind befreit die infolge von dienstlichen Handlungen untauglich Gewordenen, die notorisch Armen, die als unentbehrliche Stützen ihrer Familien entlassenen Ernährer usw. Die Steuer besteht aus einer fixen Abgabe von jährlich 6 Frs., aus einer proportionalen Abgabe in dreifacher Höhe des Prinzipals der Personal- und Mobiliarsteuer des Zensiten, aus 3 Zuschlagscentimes für Veranlagungs- und Erhebungskosten und aus 5 Zuschlagscentimes für Rückstände und Ausfälle. Wenn ein Aszendent für mehrere Söhne die Wehrsteuer zu entrichten hat, wird er nur einfach mit der festen Abgabe von 6 Frs. belastet. Hat der Steuerpflichtige noch Aszendenten ersten Grades, so wird die proportionale Abgabe noch um den Betrag vermehrt, den man erhält, wenn man das dreifache des Prinzipals der Personal- und Mobiliarsteuer desjenigen seiner Aszendenten, der die höchste Steuer zahlt, durch die Zahl der lebenden oder der mit Hinterlassung von Nachkommenschaft verstorbenen Kinder dividiert. Die Militärtaxe ist für 3 Jahre, beginnend mit dem 1. Januar, zu entrichten. Der Steuerpflichtige, der in einem Jahre bei der aktiven Armee eine Dienstleistung absolviert, ist für dieses Jahr von der Wehrsteuer befreit. Die Aszendenten sind für die Steuerpflichtigen haftbar. Der Ertrag der Militärtaxe ist für keinen besonderen Zweck bestimmt, er fließt in die Staatskasse.

Drittes Buch. Die Steuern.

I. Kapitel. Die allgemeinen Grundlagen der Besteuerung.

1. Die Steuer und die Steuerpflicht.

§ 1. **Begriff und Wesen der Steuer.**[1]) Steuern sind Abgaben oder Auflagen an den Staat und die übrigen öffentlichen Körper, die als Zwangsbeiträge von den Subjekten der Einzelwirtschaften zur Befriedigung von kollektiven Bedürfnissen der Gemeinwesen in einseitig von der mit Zwangsgewalt ausgestatteten Autorität bestimmtem Umfange und in einseitig von dieser festgesetzten Höhe angeordnet, veranlagt und erhoben werden.

Der materielle Grund der Steuer liegt im System der Zwangsgemeinwirtschaften. Durch dieses sind Gemein- oder Kollektivbedürfnisse entstanden und als solche ordnungsgemäß anerkannt. Daraus ergibt sich als Folge die Tatsache, daß notwendigerweise durch Anspannung individueller Kräfte gemeinsame Aufgaben, durch die Mittel der einzelnen Individualwirtschaften Zwecke der Gemeinschaft erfüllt werden. Das gesellschaftliche Zusammenleben und die kollektive Lebensförderung erzeugen diese Gemeinbedürfnisse und die Notwendigkeit ihrer Befriedigung.

Der Zweck der Steuer ist ein rein wirtschaftlicher oder finanzieller. Sie steht in einem Grundverhältnis zum gesellschaftlichen Organismus und zum gemeinwirtschaftlichen Prinzipe der Volkswirtschaft. Einrichtung, Maß und Form der Steuern werden demgemäß vom Auftreten, Umfang und von der Eigenart dieser

1) J. G. Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. Berlin 1840; v. Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Stuttg. 1863; Parieu, Traité des impôts. 4 vol. 2 ed. Paris 1866—1867; Schäffle, Grundsätze der Steuerpolitik. Tübingen 1880; Schäffle, Die Steuern. 2 Bde. Handb. der Staatsw. II. 2—3. Leipzig 1896 und 1897; Vocke, Die Abgaben, die Auflagen und die Steuer. Stuttgart 1887; Neumann, Die Steuer. I. Bd. Leipzig 1887; Wagner, Finanzw. II. passim; Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv 9, S. 365—438; Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. Berlin 1902.

Kollektivbedürfnisse bestimmt. Die Stellung der Steuer im Gefüge der öffentlichen Wirtschaften deckt sich mit der Deckung des Aufwands oder mit der Bestreitung der Ausgaben, die dem Staate und den übrigen öffentlichen Körpern als Zwangsgemeinschaften aus dieser Funktion erwachsen.

Die formelle Voraussetzung beruht auf der Ausübung von Zwangsrechten, mit denen Gesellschaft und Rechtsordnung diese öffentlichen Körper bekleidet haben. Die Auflegung von Steuern wurzelt daher zuletzt in der absoluten Souveränität dieser Zwangsgemeinwirtschaften. Diese Äußerungen einer gesamtheitlichen Organisation sind teils unmittelbar, wie beim Staat, teils durch Übertragung (Delegation) erworbene, wie bei den Selbstverwaltungskörpern oder im Bereiche der Bundesfinanzen.

Diese grundlegende Vorstellung wird den Ausgangspunkt jeder wissenschaftlichen Betrachtung der Steuerprobleme abzugeben haben. Die geschichtlichen Abwandlungen des Steuerwesens sind durch den Wechsel dieses Tatbestands bedingt und erklärbar. In der Wirtschaftsführung der kollektiven Gebilde erscheint daher die Steuer als ein Finanzinstitut von besonderer Eigenart. Sie zeigt gewisse typische Merkmale, die sie von andern Einnahmequellen des zwangsgemeinwirtschaftlichen Systems wesentlich unterscheiden.

1. Die Steuern sind Abgaben oder Leistungen, Zahlungen von den die Einzelwirtschaften vertretenden Personen an die Steuergewalten (Steuerempfänger). Sie stellen sich dar als eine Entnahme von Sachgütern oder wirtschaftlichen Mitteln der pflichtigen Wirtschaften für Staat und sonstige öffentliche Körper. Ohne Einfluß ist dabei, ob das Subjekt eine einzelne Person oder eine Personengemeinschaft ist. Daher können Steuersubjekte sowohl physische als nichtphysische oder juristische Personen sein.

2. Die Steuern sind auch Auflagen, da sie nach Normen geschehen, die von einer öffentlichen Gewalt maßgebend angeordnet werden. Sie sind Zwangsbeiträge oder mit Zwang durchgesetzte Zahlungen, da ihre Entrichtung dem willkürlichen Ermessen des Einzelnen entrückt ist und an sich oder mit dem Eintritt der die Steuer begründenden Tatsache erfolgt. Sie steht somit den freiwilligen Leistungen oder den durch Vertrag zweiseitig geregelten Reichungen grundsätzlich gegenüber.

3. Die Steuern sind Leistungen der Einzelwirtschaften. Alles Wirtschaftsleben spielt sich in Volkswirtschaft, Staat, Gesellschaft in den Formen einzelwirtschaftlicher Betätigung ab. Die Einzelwirtschaft ist das soziale Zentralorgan, an das sich alle volks-

wirtschaftlichen Vorgänge anlehnen, und es können daher alle zur Förderung der Gesamtheitszwecke notwendigen Mittel nur aus den Quellen der Einzelwirtschaften in das Becken der Gemeinwirtschaft zugeleitet werden. Die Steuerzahler sind zwar Individuen, physische oder nichtphysische Personen, sie können aber nicht losgelöst gedacht werden von ihrer wirtschaftlichen Umwelt. So verbindet sich das persönliche und sachliche Element im Steuerzahler zu einer organischen Einheit. Die Subjekte repräsentieren den Willen und die Handlung, die Objekte der Einzelwirtschaften, ihre sächlichen Errungenschaften sind der Fonds, aus denen jede Besteuerung schöpft.

4. Die Steuern sind Zahlungen an den Staat und die übrigen öffentlichen Körper. Diese erscheinen als die berechtigten Empfänger der Abgaben. Aus dieser Tatsache ergeben sich mehrfache Besonderheiten, die anderen äußerlich ähnlichen Leistungen fehlen. Sie werden vor allem nach einseitiger Anordnung der öffentlichen Autorität erhoben. Dies setzt im modernen Verfassungsstaate voraus, daß die Steuergewalt auf Grund verfassungsmäßig zustande gekommener Gesetze und unter Einhaltung gesetzmäßiger Vorschriften die Steuern veranlagt, ausschreibt und einzieht. Die Steuergewalten, deren Besteuerungsrecht auf Übertragung beruht, wie die Gemeinden und sonstigen Selbstverwaltungskörper, sind an Norm und Maß der Delegation gebunden und der staatlichen Aufsicht unterstellt. Für die Geltendmachung von Beanstandungen sind besondere Instanzen zur Berufung, Reklamation und Beschwerde eingerichtet. Die ordentlichen Gerichtshöfe treten nur ausnahmsweise in Wirksamkeit. Auch ist die Befolgung der autoritären Festsetzung durch Strafandrohungen (Steuerstrafen) verstärkt. Strenge Exekutionsformen sichern die schnelle Ausführung der gesetzlichen Vorschriften. Durch die vollzogene Steuerveranlagung ist ohne weiteres der Nachweis der Verpflichtung zur Steuerleistung erbracht. Einspruch gegen die verwaltungsrechtlichen Vorgänge haben keine aufschiebende Wirkung für die beanstandete Steuerzahlung.

5. Die Steuern sind Entrichtungen in Sachgütern, in Geld oder Naturalien. Auf unserer Wirtschaftsstufe werden sie in der Regel in Geld, selten in Naturprodukten gereicht. Dagegen waren in früheren Zeiten die Naturalsteuern häufig, als die Geldwirtschaft und der Geldgebrauch noch nicht die typische Verkehrsform der Volkswirtschaft waren. Zum Wesen der Steuer aber gehört die Leistung in Sachgütern, und dadurch ist sie unterschieden

von andern, namentlich persönlichen Leistungen (Diensten), die der Staat und die öffentlichen Körper von ihren Angehörigen zur Befriedigung von Kollektivbedürfnissen heischen (Militärdienst, Geschwornendienst usw.)

6. Die Steuern beruhen auf dem Prinzipe der generellen Entgeltlichkeit. Die Zugehörigkeit zu einem Gemeinschaftskreise erzeugt von selbst die Steuerpflicht für die Einzelwirtschaften. Ohne Einfluß sind ihre individuellen Beziehungen zur Gemeinschaft. Der Umfang und das Maß der Steuerpflicht ist ausschließlich abhängig von konkreten wirtschaftlichen, technischen und sozialen Tatsachen des Wirtschafts- und Gemeinschaftslebens, nicht aber von der Gegenleistung der Gemeinschaft, Gesellschaft, des Staates und der Gemeinden. Es wird zwischen Leistung und Gegenleistung nicht separat abgerechnet, sondern es findet nur eine allgemeine Abgleichung, ein generelles Entgelt statt. Und dieses liegt in den Gesamttatsachen des organisierten Soziallebens in Staat und öffentlichen Körpern.

7. Die Steuern dienen endlich zur Befriedigung von Gemeinbedürfnissen, und die Funktion der Besteuerung ist daher die Bestreitung der Ausgaben der öffentlichen Körper. Der Zweck der Steuer ist damit aus der sozialen Bedingtheit der menschlichen Wirtschaften in einem Gemeinwesen zu erklären, und die Lösung ihrer Aufgabe liegt demgemäß in der Assimilierung solcher Bedürfnisse, die beim Einzelnen aus dessen Zugehörigkeit zu menschlischen Gemeinschaften entspringen.

Hat unsere Analyse des Steuerbegriffs bereits die Eigenart ihrer Erscheinung im Staats- und Sozialleben gezeigt, so tritt diese noch schärfer hervor, wenn wir weiter die Steuer nach ihrer Stellung zu andern Einnahmen oder Einkünften sonstiger gesellschaftlicher Gliederungen aufsuchen.

Aus dem Gesagten ergibt sich einerseits schon von selbst der prinzipielle Unterschied der Steuer von den privatrechtlichen Forderungen und Verbindlichkeiten, sowie von den Verpflichtungen gegenüber den freien Gemeinwirtschaften, Gesellschaften, Vereinen, Korporationen u. a. m. Denn hier fehlt das Moment des Zwanges und damit die autoritäre Anordnung. Diese Leistungen gehen lediglich aus einem Vertrags- oder Zugehörigkeitsverhältnis hervor, dessen Lösung in den Willen der Parteien gestellt ist. Der Rücktritt aus einer solchen Gemeinschaft hebt auch alle durch diese begründeten Verpflichtungen auf. Bei der Steuer jedoch ist das Band zwischen Subjekt und Gemeinwesen unauflösbar, solange der

rein formale Zusammenhang zwischen beiden nicht gestört ist. Die räumliche, sächliche oder persönliche Zugehörigkeit allein ist für die Steuerleistungspflicht das Entscheidende.

Andererseits bestehen aber tiefgehende Unterschiede zwischen der Steuer und den übrigen Erscheinungsformen der staatlichen und öffentlichen Einkünfte.

1. Die Steuer unterscheidet sich von den erwerbswirtschaftlichen Staatseinnahmen. Die entgeltlichen Einkünfte aus nutzbarem Vermögen, aus öffentlichen Unternehmungen, aus Vor- und Ausschließungsrechten des Fiskus und aus ähnlichen Erwerbsquellen setzen eine spezielle Leistung des Gemeinwesens für einzelne voraus. Hier nehmen die öffentlichen Körper diesen Personen gegenüber eine in der Verkehrswirtschaft auch sonst vorkommende Stellung ein. Auf beiden Seiten findet eine spezielle Abrechnung statt. Hier handelt es sich um ein verkehrswirtschaftliches, meist materielles Entgelt. Die Steuer dagegen wird aus dem Verpflichtungsgrunde der gleichen Unterwerfung aller unter den herrschenden Willen des Staates auferlegt.

2. Die Steuer ist verschieden von den Gebühren. Diese sind besondere Abgaben aus spezieller Inanspruchnahme der Leistungen öffentlicher Behörden. Bei der Steuer aber fehlt der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Es findet keine separate Abrechnung zwischen dem Staat und den privaten Einzelwirtschaften statt. An Stelle der speziellen Entgeltlichkeit, der Abgleichung im einzelnen Fall, tritt die generelle Entgeltlichkeit, der eine solche fremd ist. Die Pflicht zur Steuerentrichtung wächst daher unmittelbar aus der Tatsache der Zugehörigkeit zum Staatsganzen heraus, bei der Gebühr wird die Leistungspflicht erst dann begründet, wenn der besondere Fall der Inanspruchnahme einer Amtshandlung wirklich eintritt. Gebühr und Steuern haben auch manche gemeinsame Merkmale. Gemeinsam ist beiden, daß sie auf Grund von Normen des öffentlichen Rechts zwangsweise, mit dem Eintritt des vorgesehenen Ereignisses fällige Leistungen sind, insbesondere Übertragungen von Sachgütern oder Geld von den Einzelwirtschaften auf die Finanzwirtschaft. Beide Formen der öffentlichen Abgaben haben den Zweck, den Staat und die übrigen Gemeinwesen in den Stand zu setzen, öffentliche Leistungen zu vollbringen. Gemeinsam ist endlich der Gebühr und Steuer, daß das Streben einer richtigen Tarifpolitik darauf gerichtet ist, eine gewisse Abstufung der Sätze durch eine Ober- und eine Untergrenze herbeizuführen. Den Organen der Ansetzung und Veranlagung ist

dabei ein mäßiger Spielraum nach Art der objektiven Lage eingeräumt.

3. Die Steuer steht auch als selbständiger Einnahmezweig einer Mehrzahl von andern Staatsverwaltungseinnahmen gegenüber, wie den Einnahmen aus staatlicher Verwaltungstätigkeit, aus öffentlichen Staatsanstalten, aus Benutzungsbeiträgen und aus allen Zahlungen öffentlicher, staatlicher, wie unter- und oberstaatlicher Verbände und Körper gegen- und aneinander (Dotationen, Beihilfen, Matrikularbeiträge, Überweisungen). Regelmäßig handelt es sich hier um Äußerungen der speziellen Entgeltlichkeit, wenn auch in sehr verschiedener Form. Die Zugänge aus der zuletzt erwähnten Kategorie sind überhaupt auf die Hauptgruppen der öffentlichen Einkünfte zurückzuführen. Ihre konstitutiven Elemente können daher sowohl Steuern als andere Einnahmen sein. Die wirkliche Zusammensetzung ist erst aus einer genauen Analyse erkennbar.

Manche Schriftsteller haben in den Steuerbegriff die subsidiäre Funktion der Steuer aufgenommen.[1]) Die Steuern sind subsidiäre Mittel zur Befriedigung von Kollektivbedürfnissen, sie werden erst wirksam, wenn und insoweit der Ertrag aus den erwerbswirtschaftlichen Einkünften und aus Staatsverwaltungseinnahmen zur Bestreitung des öffentlichen Aufwands nicht ausreichen. Diese Frage ist teils eine historische, teils eine staatsrechtliche. Die subsidiäre Stellung der Steuer im Finanzsystem entspricht der geschichtlichen Entwickelung der Staatseinnahmen. Denn die Steuern sind erst dann als selbständige Kategorie aufgetreten, als die übrigen Einnahmequellen zur Deckung des Finanzbedarfs nicht ausreichten. Darum erscheinen sie zuerst als außerordentliche und später als ordentliche Deckungsmittel. Soweit aber steuerartige Abgaben in Betracht kommen, so finden sich solche bereits in den Anfängen des Staatshaushalts, allerdings vielfach gemischt mit Fremdkörpern. Die staatsrechtliche Zulässigkeit der Erhebung von Steuern aber hängt im Verfassungsrechte öfters von dem Umstande ab, ob andere Einnahmequellen zur Bestreitung der Ausgaben hinreichen oder nicht. Für die Finanzwissenschaft als Lehre von der Wirtschaft der gegenwärtigen Gemeinwesen ist die Frage ohne grundsätzliche Bedeutung. Denn der geschichtliche Ursprung der Steuer ist im modernen Finanzwesen verwischt. Heute sind sie eben konkurrierende Institute, die an tatsächlichem Umfang und an finanzpolitischer

1) So z. B. Wagner, Helferich, Roscher u. a.

Bedeutung alle übrigen Einnahmequellen bei weitem übertreffen. Darum kann die subsidiäre Stellung der Steuer im historischen Entwickelungsprozesse der Finanzhaushalte als kein wesentliches Merkmal des Steuerbegriffs gelten.

Hat die Steuer eine sozialpolitische Aufgabe zu erfüllen? Auch diese Frage ist mehrfach gestellt worden.[1]) Es kommt darauf an, was darunter zu verstehen ist. Wir werden unsere Entscheidung am besten treffen können, wenn wir uns über den Inhalt der Fragestellung zunächst verständigen. Ein Zweifaches wird hier zu unterscheiden sein. Die „sozialpolitische" Funktion kann einmal so verstanden werden, daß die Einrichtung und Ordnung der Besteuerung nach den Bedürfnissen und Interessen des sozialen Zusammenlebens, nach den Anforderungen der sozialen Gerechtigkeit und den Ansprüchen der Kulturentwickelung getroffen ist. Sodann aber können der Steuer noch weitergehende Verrichtungen zugewiesen werden, die sich zu bestimmten, sozialen Wirkungen verdichten. Wir denken dabei an die andersartige Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens und, daraus als Folge hervorgehend, an einen regulierenden Einfluß auf die Verwendung des Einkommens der einzelnen Privatwirtschaften.

Ein soziales Problem kann nur in der ersten Richtung vorliegen. Im Steuerwesen kann dieses nur bei Verteilung der gegebenen Steuerlast zum Austrag kommen. Man kann darunter lediglich eine stärkere Belastung der leistungsfähigen Einzelwirtschaften und eine entsprechende Entlastung der schwächeren Schultern, eine stärkere Besteuerung der großen und fundierten Einkommen und eine angemessene Schonung der kleinen und unfundierten Einkommen, eine angemessene Ausgleichung des Druckes der Aufwandsteuern auf die unteren Klassen durch eine geeignete Ordnung der Besteuerung des Besitzes in der Form von Einkommen-, Vermögens- und Verkehrssteuern verstehen. Das Gebiet, auf dem diese Ziele erstrebt werden können, ist die Bildung des Steuersystems und die materielle und formelle Ordnung des Steuerrechts. Auch kann die Steuer die mittelbare Wirkung haben, sozialpolitische Nebenzwecke zu fördern. Sie liegen aber nicht in dieser selbst und in ihrer speziellen Geartung, sondern in mehr oder weniger zufälligen Begleiterscheinungen, die vom Gesetzgeber mittelbar beabsichtigt sein können. Ihr tatsächlicher Eintritt wird immer ungewiß bleiben.

1) Hauptvertreter: Wagner, Finanzw. II, S. 297 ff; dagegen prinzipiell Helferich und sonst abweichend: Cohn, Neumann, Schäffle und Vocke.

Dagegen ist eine „sozialpolitische“ Aufgabe der Steuer im zweiten Sinne zu verwerfen. Diese würde dadurch mit Zwecken bepackt werden, die ihr durchaus fremd sind. Die Begründung der „sozialpolitischen“ Aufgabe in der zweiten Anwendung wird von einem doppelten Standpunkt aus versucht. Vom Standpunkt der Volkswirtschaft aus soll sie neben dem „finanziellen“ Zweck die weitere „sozialpolitische“ Aufgabe lösen, regulierend in die Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens einzugreifen und deren Verteilung im freien Verkehr verändern. Vom Standpunkt der Einzelwirtschaft aus soll sie andererseits regulierend in die Verwendung des Einzeleinkommens und Einzelvermögens eingreifen. Damit aber geht die Besteuerung hinaus über den Zweck der Deckung des öffentlichen Aufwands und wird zu einem Instrument der Einkommens- und Besitzausgleichung oder -Verschiebung. Zu dieser Funktion scheint die Steuer in keiner Weise geeignet. Den Zielen der zwangsgemeinwirtschaftlichen Wirtschaftsführung ist eine solche Verpflichtung ebenso fremd, wie sich schwere, politische und soziale Bedenken damit verknüpfen. Ein derartiges „sozialpolitisches“ Prinzip widerspricht außerdem den reproduktiven Wirkungen der Steuer (s. u. II § 1). Der Staat braucht um deswillen nicht auf eine Beeinflussung der Vermögens- und Einkommensbildung völlig zu verzichten. Er hat nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht hierzu. Nur sind die Prävention durch allgemeine Einrichtungen des Wirtschafts- und Soziallebens und eine mittelbare Einwirkung die geeigneten Mittel, nicht die brutale Repression durch die Steuer.

Die ganze Frage ist dadurch verwickelt, daß die Hauptfunktion der Steuer und die möglichen, potenziellen Nebenwirkungen, die mit ihr verknüpft sein können, in eine Einheit zusammengezogen wurden. Beide sind aber grundsätzlich verschieden. Die Hauptfunktion der Steuer liegt in ihrem eigenen Prinzipe und deckt sich mit der Aufgabe, einen verhältnismäßigen Teil des Staatsaufwands zu bestreiten. Die potenziellen Nebenwirkungen gehen aber daraus hervor, daß jede Steuer mit dem volkswirtschaftlichen Organismus in unlösbarem Zusammenhang steht. Aus diesem heraus können wahrscheinliche Folgen eintreten, die an sich außerhalb der Steuer liegen, sich aber in ihrer konkreten Erscheinungsform als Resultate der Besteuerung mit darstellen, da sie aus dem finanziellen Wesen der Steuer nicht ausgeschieden werden können. Dies ist der Fall z. B., wenn durch Schutzzölle die Preisgestaltung der agrarischen Produkte beeinflußt oder durch eine hohe Alkoholsteuer die Trunksucht be-

bekämpft oder durch die Einrichtung der Aufwandsteuern eine bestimmte Regulierung der Produktion gewisser Fabrikate herbeigeführt werden soll u. a. m.[1])

§ 2. **Die Steuerpflicht und die Steuertheorien.** 1. Die historische und organische Steuertheorie.[2]) Die herrschende Lehre, wie sie unserer Darstellung zugrunde liegt, erklärt die Steuerpflicht auf historischem und organischem Wege. Sie ist begründet in dem geschichtlich gewordenen System der Zwangsgemeinwirtschaften und in der organischen Notwendigkeit des Staates und der öffentlichen Wirtschaftsführung für das gesellschaftliche Zusammenleben der Menschen. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper sind für das Sozialleben unentbehrlich und haben daher wichtige soziale Funktionen zu erfüllen. Aus dieser Voraussetzung entwickelt sich unmittelbar die Notwendigkeit der Steuer als historische und organische Erscheinung. Denn zur Durchführung des zwangsgemeinwirtschaftlichen Systems als Folgeerscheinung der Staatsaufgaben und Staatszwecke sind zur Befriedigung der Kollektivbedürfnisse dauernd ökonomische Mittel zu verwenden. Die Leistungen der staatlichen Einrichtungen sind bei allen und für alle in unausscheidbarem Anteil wirksam. Deshalb haben auch alle die gleiche Pflicht, nach ihren individuellen Kräften zur Unterhaltung und Entwickelung des zwangsgemeinwirtschaftlichen Systems durch entsprechende ökonomische Leistungen beizutragen. Dieser Zusammenhang des Rechts- und Wirtschaftsubjekts mit dem zwangsgemeinwirtschaftlichen System ist daher für die Begründung der Steuerpflicht entscheidend. Als höchste Form des gesellschaftlichen Zusammenlebens sind Staat und öffentliche Körper durch eine souveräne Stellung den Einzelwirtschaften gegenüber ausgezeichnet. Sie verfügen über eine absolute Zwangsgewalt zur Durchsetzung ihrer Zwecke. Daraus entsteht dann wiederum die eigentümliche Erwerbsart des Staates, der Zwangserwerb oder das Recht, vom Einkommen oder Vermögen der Staatsangehörigen oder anderer mit dem Staatsgebiet in Berührung oder Verkehr tretender Personen Beiträge, Zahlungen oder Leistungen zur Befriedigung der Kollektivbedürfnisse zu erheben. Und damit ist die Steuer materiell und formell begründet.

---

1) Auf die ganze Frage wird noch später bei den allgemeinen Grundsätzen des Steuerwesens näher einzugehen sein. Vgl. a. a. O. II. § 1.

2) Neumann, Steuer nach Steuerfähigkeit. Jahrb. für Nationalök. und Stat. 1877; R. Meyer, Prinzipien der gerechten Besteuerung. Berlin 1884.

Diese Erklärung allein vermag den Tatsachen und dem gegenwärtigen Stande unserer staatswissenschaftlichen Erkenntnis zu entsprechen. Sie schließt daher die älteren, auf mangelhaften Anschauungen vom Staate beruhenden Steuertheorien aus. Diese sind:

2. Die Tauschtheorie (Genuß-, Interessen-, Äquivalenztheorie). Sie geht von den Vorteilen aus, die der Einzelne und seine Wirtschaft durch seine Zugehörigkeit zum Staatsverband genießt. Im Mittelpunkte steht dabei der Schutz für Person, Freiheit, Eigentum und Erwerbsleben. Dieser vom Staate gewährte und gewährleistete Schutz ermöglicht es erst den Subjekten der Einzelwirtschaften, sich selbständig wirtschaftlich zu betätigen und das Erworbene zu genießen. Das ganze System der Staatstätigkeiten wird demgemäß unter dem Gesichtspunkt der Garantie der Rechtssicherheit für die einzelnen Individuen aufgefaßt und der Idee vom reinen Rechtsstaate angepaßt. In der Garantiefunktion erblickt die Lehre zugleich den Hauptbestandteil des Wirkungskreises staatlicher Tätigkeit überhaupt. Das Hinausgreifen über diesen Rahmen und die Einbeziehung sonstiger, namentlich wirtschaftlicher Aufgaben, soll tunlichst vermieden werden. Bei dieser Grundvorstellung der staatlichen Zwecke ist es natürlich, daß die einzelne Wirtschaft für die Vorteile ein entsprechendes Entgelt leistet. Die Steuer erscheint somit als Gegenleistung für die Leistungen des Staates, als eine Art Tausch („Zwangstausch"), als eine Darbietung von Äquivalenzen, deren Maß der Preis für die genossenen Vorteile ist.

Diese sog. Tauschtheorie stellt das Verhältnis zwischen Staat und Steuersubjekt auf eine wesentlich privatrechtliche und privatwirtschaftliche Grundlage. Sie wendet die Regeln des Tauschverkehrs auf die staatsrechtlichen und staatswirtschaftlichen Beziehungen an. In ihr ist die atomistische Staats- und Rechtslehre zu Ausgang des 18. Jahrh. vertreten, die der modernen Auffassung vom Staate und seinen Aufgaben widerspricht. Sie verallgemeinert die Grundlage des Gebührenprinzips und überträgt das Leistungs- und Gegenleistungsverhältnis auf die Steuer. Diese Lehre verletzt aber auch die Gerechtigkeit im Steuerwesen; denn es müßten dann die unteren Klassen, die des öffentlichen Beistands im besonderen Maße bedürfen, relativ stärker belastet werden als die oberen und wohlhabenderen Schichten, die schon durch ihre ökonomische Lage und gesichertere Position sich leichter selbst schützen können. Überdies ist sie undurchführbar, da es an einem Maßstabe fehlt,

Held, Die Einkommensteuer. Bonn 1872, besonders 2. Kap.; ebenso Sax, Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien 1887, S. 43 ff.

um die Kosten der meisten Staatsleistungen auf den Einzelnen oder Gruppen von Einzelnen umzulegen. Viele Imponderabilien, wie Rechtssicherheit und Rechtspflege, gute Verwaltungseinrichtungen, Heeresorganisationen, Sorge für Unterricht und Bildung, Kunst und Wissenschaft usw. können nur in den Ausgaben, die sie erfordern, festgestellt werden, nicht aber in den wirtschaftlichen und sozialen Wirkungen oder in den allgemeinen Niederschlägen auf die verschiedenen Einzelwirtschaften erkennbar gemacht werden. Es ist daher unmöglich, die Kosten den Einzelwirtschaften nach dem Maße aufzubürden, in dem sie Vorteile gezogen haben.

3. Die Assekuranz- oder Versicherungstheorie. Sie betrachtet die Steuer als Versicherungsprämie für den Schutz der Person, des Eigentums, der wirtschaftlichen Tätigkeit usw. Der Staat und die öffentlichen Körper erscheinen als Versicherer, die gegen die Entrichtung einer regelmäßigen Leistung, der Steuer, die Steuersubjekte als Versicherungsnehmer gegen die nachteiligen Folgen künftig möglicher, in ihrem Eintritt ungewisser oder unvorhergesehener Ereignisse versichern. Der Inhalt dieser Versicherung unterscheidet sich von den sonstigen Formen der Versicherung dadurch, daß hier der Versicherer keine Entschädigung für erlittenen Schaden leistet, sondern durch seine Tätigkeiten und Einrichtungen verhindert, daß solche eintreten. Schon um deswillen ist der Vergleich mit der Versicherungstechnik verfehlt. Im übrigen ist die Assekuranztheorie ein Abstämmling der Tauschtheorie, die hier mehr verfeinert worden ist. Sie widerspricht aber gleichzeitig dem Wesen der Steuer. Denn Steuern werden vom Staate und den öffentlichen Körpern nicht erhoben, weil und insoweit Person und Eigentum der Staatsangehörigen geschützt werden, sondern zur Bestreitung von öffentlichen Ausgaben. Der letzte Grund der Steuererhebung und die Motivierung der Steuerpflicht werden gerade in ihr Gegenteil verkehrt. In einfachen Wirtschaftsverhältnissen könnte man allerdings nach dem Grade des Schutzes der Person und des Vermögens eine abgestufte Kopf-, Personal- oder Klassensteuer und eine differenzierte Vermögens- und Einkommensteuer begründen. Bei einer verwickelteren Besteuerung auf fortgeschrittener Wirtschaftsstufe und bei einer Mehrzahl von Steuerarten überhaupt, vor allem bei den Aufwandsteuern, versagt diese Theorie ohne weiteres. Zur Begründung der Steuerpflicht muß die Anwendung des Versicherungsbegriffes als verfehlt angesehen werden.

Auch andere ältere wie neuere Theorien, die überhaupt auf die ökonomische Erklärung staatswirtschaftlicher Tätigkeiten zurück-

gehen, vermögen nur in unzureichender Weise den Grund der Steuer aufzuhellen.[1]) Eine genügende Deutung liegt nur in der historischen und organischen Auffassung der Steuer: Zusammenhang mit dem zwangsgemeinwirtschaftlichen System und historische Erfassung des Problems.

§ 3. **Der Steuerfonds und die Reproduktivität der Steuer.**[2]) Von der Frage nach der Verpflichtung zur Steuerleistung ist die weitere verschieden, woraus die Besteuerung schöpft, und welche Stellung sie als ökonomische Erscheinung einnimmt. Die Quelle, aus der die Steuern entrichtet werden, nennen wir den Steuerfonds. Als Steuerfonds kann nur das Vermögen der steuerpflichtigen Einzelwirtschaften dienen. „Vermögen" ist hier im nationalökonomischen Sinne und zwar als historisch-relative Kategorie zu fassen. Wir verstehen darunter die Summe aller Sachgüter, die in einem bestimmten Zeitpunkt einer Einzelwirtschaft für die Bedürfnisbefriedigung zur Verfügung stehen. Die Steuern können daher erhoben werden im Anschluß an alle Tatsachen und Vorgänge, die das Vermögen als die ökonomischen Mittel der Einzelwirtschaften betreffen. Gegenstand der Besteuerung können materiell nicht nur der eigentliche, einmalige oder dauernde Vermögenszuwachs sein, sondern alle Eingänge aus dem Vermögensbestande, sowie der Vermögensstamm selbst. Die äußeren oder formellen Anknüpfungspunkte können bestehen in Vorgängen der Erwerbs- oder Einnahmewirtschaft oder Tatsachen der Ausgabewirtschaft oder des Aufwandes oder Akte des Wertverkehrs und der Wertübertragung sein. Auf diese Weise ist die Besteuerung die finanztechnische Benutzung des Steuerfonds und schließt sich an die typischen Formen des ganzen Wirtschaftslebens an.

Jede Steuer ist somit eine Güter- oder Wertübertragung aus dem Vermögensbestande der Einzelwirtschaften in die Verfügungs- und Verwertungsgewalt der Finanzwirtschaft. Es sind im Prinzip die gleichen Vorgänge, wie beim privatwirtschaftlichen Verkehr. Der Unterschied geht nur auf die eigentümlichen Rechtsformen zurück, die aus dem zwangsgemeinwirtschaftlichen System entspringen. Die Steuern sind daher auch eine Art Niederschlag der arbeitsteiligen Organisation der Volkswirtschaft. Sie sind Ent-

1) So die kameralistische (hauswirtschaftliche) Theorie, die Konsumtionstheorie, die Produktivitäts- und Produktionstheorien u. a. m. Näheres vgl. bei Sax, Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien 1888, S. 43—112.

2) L. v. Stein, Finanzwissenschaft II, S. 354—361; Wagner, Finanzwissenschaft II. § 87, S. 219—224; Sax, a. a. O. S. 506ff.

nahmen aus dem Vermögensbestande Einzelner, um die Zwecke der Gesamtheit durch die Schaffung besonderer Organe und besonderer Funktionen zu erfüllen.

Die Grundlagen der Steuer sind bestimmte Bedingungen des gesamten Wirtschaftslebens. Sie ist bedingt durch einen so gearteten Zustand der Volkswirtschaft, bei dem der Ertrag der ganzen Gesamtproduktion deren volkswirschaftliche und privatwirtschaftliche Herstellungskosten übersteigt. Das verkehrswirtschaftliche, auf Privateigentum, wirtschaftlicher Freiheit und Arbeitsteilung aufgebaute System der wirtschaftlichen Institute muß Überschüsse über den nationalen Kräfte- und Wertverbrauch zu erzielen vermögen. Erst dann kann sich die Steuer zu einer bleibenden und dauernden Einrichtung des Finanzsystems und zu dessen Hauptgrundlage entwickeln. Bevor diese Stufe erreicht ist, wird die Steuer nur ein außerordentliches Hilfsmittel, ein Notbehelf und eine finanzpolitische Ausnahme sein können. Sie ist der ständigen Wiederholung nicht fähig. Jetzt vermag sie aber auch bestimmte ökonomische Wirkungen zu erzielen, die sich in allgemeinen, differenziellen Förderungen des Lebens der Einzelwirtschaften zeigen. Sie äußern sich aber stets nur funktionell und sind nur mittelbar wahrzunehmen. Dem Prinzip der generellen Entgeltlichkeit entsprechend, fehlt der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Wertübertragungen der Einzelwirtschaften an die Finanzwirtschaft und den tatsächlichen Gegenleistungen des Staates. Denn der Wertübertragung steht kein speziell empfangener Gegenwert gegenüber, es wird nicht separat, nach dem Grundsatz der speziellen Entgeltlichkeit abgerechnet. Die generelle Entgeltlichkeit liegt vielmehr in den großenteils immateriellen und imponderabilen Leistungen des Staats und in der mittelbaren Förderung der Einzelinteressen über den Umweg der Gesamtinteressen. Die Einzelwirtschaften empfangen Vorteile aus allen Wechselbeziehungen zur Gemeinwirtschaft. Die mit den Steuern hergestellten Leistungen und errichteten oder unterhaltenen Anstalten müssen die nationale Gesamtarbeit und ihre Produktivität befruchten und indirekt die Lebensinteressen des einzelnen Besteuerten fördern. Sie entwickeln reproduktiv die Produktion und das gesamte Wirtschaftsleben. Wir können daher von einer relativen Reproduktivität der Steuer sprechen. In je höherem Grade aber diese Reproduktion wiederbelebend wirkt, desto mehr können die Steuern ausgedehnt, erweitert und verstärkt werden. Wo aber diese reproduktive Wirkung fehlt, wo das Wirtschaftsleben aus den Staatstätigkeiten keine neuen, fruchtbringenden Anregungen

empfängt, da wird die Steuerlast zum Steuerdruck, zur lähmenden Überlastung des Erwerbslebens, wozu sich dann erfahrungsgemäß eine höchst ungerechte und ungleichmäßige Steuerverteilung mit starker Benachteiligung der unteren Klassen zu gesellen pflegt.

Ein allgemeiner, gleichsam ziffermäßiger Maßstab zur Berechnung der wirtschaftlichen Folgen der Steuer und eine Methode zur Messung ihrer gesellschaftlichen Nützlichkeit ist nicht aufzufinden.

§ 4. **Die staatsrechtliche Stellung der Steuer.** Der Rechtsgrund der Steuer liegt in der Souveränität des Staates. Er ist mit unbedingter Zwangsgewalt ausgestattet, und daher ist die Steuer ein Ausfluß der öffentlichen Gewalt. Der Titel für die Ausübung eines solchen Zwangsrechts ist teils objektiver, teils subjektiver Natur. Er entspringt entweder der Gewalt über das Gebiet, in dem sich der zu besteuernde Gegenstand befindet, oder der Gewalt über die Personen, die dem Besteuerungsrechte des Staats unterworfen sind. Rechtlich erscheinen die Steuern als Leistungen aus dem Vermögen und als Beiträge der Steuersubjekte zum öffentlichen Haushalt. Demnach ist die territoriale Beziehung des Steuergegenstandes zum Staate maßgebend, wo die Absicht des Gesetzgebers zunächst auf die Sache gerichtet ist, wie z. B. bei den Real- und Erbschaftssteuern, Verkehrssteuern, Zöllen usw. Dagegen entscheidet die territoriale Beziehung des Steuersubjekts zum Staate, wo dieser das wirtschaftliche Leben der Person mit Rücksicht auf Wohnsitz und Aufenthalt aufsucht, wie z. B. bei den inneren Verbrauchssteuern oder bei den Personalsteuern. Das staatliche Steuerrecht wird hinsichtlich der Steuern vom Realbesitz nur gegenüber dem inländischen Besitz ausgeübt, ist aber hier unbedingt und ohne Ausnahme wirksam. Das Gleiche gilt von der Besteuerung des Gewerbebetriebs und im Bereiche der Aufwandsteuern. In sonstigen Fällen knüpft sich die Steuerpflicht an Wohnsitz und Aufenthalt an, läßt aber immerhin mehrfach Durchbrechungen dieses Prinzips zu.

Das staatliche Besteuerungsrecht ist objektiv und subjektiv ein unbedingtes und trifft nach den erwähnten Grundsätzen alle Steuergegenstände und inländische wie ausländische Steuerpflichtige. Das Besteuerungsrecht der Gemeinden ist aber durch staatliche Delegation erworben. Daher ist es nach Maß, Umfang und Erscheinungsform beschränkt und an die vom Staate gesetzten Grenzen und Normen gebunden. Ebenso liegt in politischen Gemeinwesen, die eine staatsrechtliche Verbindung einer Mehrzahl von selbständigen Staaten darstellen, wenigstens prinzipiell eine Abscheidung und

meist eine Verselbständigung staatlicher Bestimmungsrechte zu eigenen Bundessteuern vor.

Die formelle Bedingung zur Ausübung der Besteuerungsrechte ist die gesetzliche Anordnung. In unseren Verfassungsstaaten ist hierzu ein verfassungsmäßig zustande gekommenes Gesetz erforderlich. Dies gilt auch für die Rechtswirksamkeit der Besteuerungsrechte der Gemeinden und der oberstaatlichen Körper im ganzen oder im einzelnen. Der Vollzug der gesetzlichen Anordnung geschieht in den Formen der allgemeinen Verwaltungsvorschriften und nach Festsetzung des Verwaltungsrechts. Die Nichtleistung von staatlich angeordneten Steuern zieht deren zwangsweise Beitreibung nach sich. Sie zerfällt in die Einleitung des Beitreibungsverfahrens durch Erfüllung bestimmter Formalien, die zu diesem legitimieren, und in die Vollstreckung. Auf letztere sind dann die Bestimmungen der Zivilprozeßordnung anwendbar.

Endlich kennt das Besteuerungsrecht gewisse strafrechtliche Befugnisse, Steuerstrafen. Sie kommen in Betracht bei Begehung oder Unterlassung von Handlungen, die geeignet sind, den Steuereingang zu vereiteln oder zu schmälern. Diese sind entweder gegen Ordnungswidrigkeiten oder kleinere Verfehlungen, Ordnungsstrafen, oder gegen Verkürzung der Steuerpflicht, Steuerstrafen, gerichtet. Ihrem Inhalte nach sind sie regelmäßig Geld- und Vermögensstrafen, mit denen nach Umständen Konfiskationen verbunden werden können. Das Ausmaß der Strafe hängt teils von der Art des Vergehens, teils von der Wiederholung ab. Die Form der Strafe ist bei Ordnungsstrafen ein fester Geldbetrag, wobei der Steuerbehörde ein gewisser Spielraum zwischen einem Maximum und einem Minimum gelassen ist, und bei Steuerstrafen meist ein Vielfaches der hinterzogenen Steuern. Freiheitsstrafen kommen nur ausnahmsweise vor. Insbesondere hat noch kein Rechtssystem den Steuerbetrug mit dem gemeinen Betrug auf die gleiche Stufe gestellt und ihn so strafrechtlich behandelt.

§ 5. **Die Terminologie des Steuerwesens.**[1]) Wie jede Wissenschaft, so operiert auch die Steuerlehre mit gewissen Kunstausdrücken. Es erscheint daher erforderlich, sich über die wichtigsten Bezeichnungen zu verständigen, bevor wir in die Einzelheiten des Steuerwesens einzudringen versuchen. Die wichtigsten terminologischen

1) Neben der allgemeinen Fachliteratur vor allem: Neumann, Die Steuer, a. a. O. passim und sein Aufsatz: Schwebende Finanzfragen im Jahrb. für Gesetzgeb., Verw. und Volksw. Bd. 6. 1882.

Ausdrücke sollen im Folgenden kurz beschrieben und erläutert werden:

1. Steuerfonds. Vom Steuerfonds war im Vorausgehenden bereits die Rede. Wir verstehen darunter die Quelle, aus der jede Steuer schöpft. Er ist mit dem Vermögen im nationalökonomischen Sinn und zwar mit dessen historisch-relativer Anwendung identisch und umfaßt die Summe aller Güter, die in einem bestimmten Zeitpunkte als Fonds für die Bedürfnisbefriedigung einer Einzelwirtschaft zur Verfügung stehen.

2. Steuerquelle, Steuerbemessungsgrundlage oder Steuerobjekt. Steuerquelle ist der Fonds von Sachgütern, aus dem die Steuer tatsächlich entrichtet wird oder nach dem Willen des Gesetzgebers doch entrichtet werden soll. Sie ist in normalen Fällen und dauernd stets das Einkommen als Ganzes, in seinem Werden, in seinen Bestandteilen und in seiner Verwendung zur Konsumtion. Die Steuerquelle verhält sich zum Steuerfonds wie die Wirkung zur Ursache. Dieser umfaßt Vermögen und Einkommen der Einzelwirtschaften überhaupt, jene aber nur in den einzelnen ökonomisch-technischen Beziehungen zu den konkreten Steuerformen. Das Kapital kann nur vorübergehend und ausnahmsweise Steuerquelle sein.

Steuerbemessungsgrundlage oder Steuerobjekt ist der Gegenstand oder Vorgang, der den Maßstab für die Umlegung der Steuer abgibt. Steuerquelle und Steuerobjekt können identisch sein, sind es aber nicht immer. Bei der allgemeinen Einkommensteuer ist das Einkommen des Steuerpflichtigen Steuerquelle und Steuerobjekt zugleich. Bei der (nominellen) Vermögens- und Ergänzungssteuer ist das Vermögen Steuerobjekt, das Einkommen aber Steuerquelle. Bei der Branntweinsteuer ist eine Mengeneinheit Branntwein Steuerobjekt, das Einkommen, das für den Branntweinverbrauch verwendet wird, Steuerquelle usw.

3. Steuereinheit, Steuersatz, Steuerfuß. Steuereinheit ist das einzelne Steuerobjekt nach Maß, Gewicht oder Zahl, nach dem die Steuer bemessen und angelegt wird: 100 kg Zucker bei der Zuckersteuer, ein Gewerbebetrieb bei der Gewerbesteuer, je 1000 M. Effekten bei der Börsensteuer usw. Steuersatz ist der Betrag, der als Steuer von der Steuereinheit erhoben wird. Dies geschieht entweder in Prozenten, in Klassen-, Staffel- oder in festen Sätzen. Endlich der Ausdruck Steuerfuß wird teils überhaupt mit Steuersatz identisch gebraucht, teils auf die Fälle beschränkt, wo die Steuereinheit mit einem Ziffer- und Geldbetrag

bezeichnet wird. Wenn z. B. bei der Vermögens- und Ergänzungssteuer von je 1000 M. Vermögen 1/2 pro mille als Abgabe erhoben wird, so wären diese 0,05 Proz. als Steuerfuß anzusprechen.

4. Steuersubjekt (Steuerpflichtiger), Steuerzahler, Steuerträger (Steuerdestinatar). Das Steuersubjekt oder der Steuerpflichtige ist die physische oder nichtphysische Person, die rechtlich die Steuer zu entrichten hat. Ohne Einfluß ist dabei, ob sie tatsächlich und endgültig die Steuer auch trägt. Das Steuersubjekt kann Steuerzahler oder Steuerträger oder beides sein. Wir nennen Steuerzahler diejenige Person, die als vom Gesetze bezeichnetes Steuersubjekt die Steuer zahlt, entrichtet oder auslegt. Der Steuerträger oder Steuerdestinatar ist derjenige, der sie endgültig aus seinem Einkommen bestreitet oder trägt. Der Steuerzahler legt also die Steuer aus seinen Betriebsmitteln, gleichsam aus seiner „Kasse“ aus, der Steuerträger bestreitet sie endgültig aus seinem Einkommen.

Steuerzahler und Steuerträger sind bei vielen Steuern die gleiche Person. Sie können aber auch verschiedene Personen sein. Bei den direkten Steuern trifft in der Regel der erste Fall, bei den Verbrauchssteuern und einer Mehrzahl von Verkehrssteuern der zweite Fall zu. Der Gesetzgeber beabsichtigt hier, z. B. bei der Branntweinsteuer, den Verbraucher oder Konsumenten mit einer Abgabe zu treffen, in dem er aus der Tatsache des Verbrauchs von Branntwein als Genußmittel auf die Leistungsfähigkeit des Einkommenbezugs zurückschließt. Der Verbraucher soll Steuerträger sein. Da aber der Gesetzgeber diesen nicht unmittelbar erfassen kann, so geht er mittelbar diesem Ziele zu und schaltet eine Mittelsperson, die die Steuer zunächst auslegt, als Steuerzahler ein. Dem Steuerzahler bleibt es dann überlassen, die ausgelegte Steuer durch Erhöhung des Preises der steuerpflichtigen Ware, durch einen Preisaufschlag, auf den eigentlichen Steuerträger zu überwälzen. Die Branntweinsteuer ist z. B. von dem zu entrichten, der den Branntwein zu freier Verfügung im Verkehr erhält, und dieser überwälzt dann die Steuer im Preise auf den Konsumenten. Diesen Prozeß nennt man die Steuerüberwälzung (s. u.). Der Gesetzgeber seinerseits kümmert sich nicht darum, ob und in welchem Maße dem Steuerzahler die Überwälzung auf den Steuerträger glückt oder mißglückt. Es kann also der Fall eintreten, daß diese nicht oder nur teilweise gelingt, und dann wird der Steuerzahler durch die Macht der wirtschaftlichen Tatsachen und allerdings entgegen der Absicht des Gesetzgebers ganz oder teilweise auch zum Steuerträger.

Endlich kann auch noch eine Trennung zwischen Steuerträger und Steuerdestinatar vorkommen, wenn die fortgewälzte Steuer auf eine Person zurückgewälzt wird, die nach dem Willen des Gesetzgebers nicht Steuerträger sein sollte. Der Produzent z. B. wälzt als Steuerzahler eine Verbrauchsabgabe auf den Händler fort, der sie nach Absicht des Steuergesetzes auf den Konsumenten übertragen soll. Dieser aber wehrt sich gegen den Preisaufschlag, kann eventuell die besteuerte Ware durch Surrogate ersetzen, und der Händler kann seine Ware nur verkaufen, wenn er die Steuer selbst trägt und den Konsumenten von ihr befreit. Hier ist der Produzent der Steuerzahler, der Händler der endgültige Steuerträger und der Konsument, den die Steuer eigentlich treffen sollte, der aber durch die besonderen Umstände aus der Reihe der Steuerpersonen gänzlich ausscheidet, der (formelle) Steuerdestinatar.

5. Die Steuerveranlagung oder das Einsteuerungsverfahren nennen wir den Inbegriff der technisch-administrativen Maßregeln, nach denen auf Grund gesetzlicher Voraussetzung die konkreten Tatsachen der Besteuerung und die individuellen Steuerschuldigkeiten festgestellt werden.

Die die Steuer begründenden Tatsachen können auf einem zweifachen Wege ermittelt werden. Der Gesetzgeber begnügt sich entweder mit einer allgemeinen Bewertung durch Beamte der Steuerverwaltung, Sachverständige oder Kommissionen, die aus Steuerpflichtigen und öffentlichen Beamten zusammengesetzt sind („gemischte Kommissionen“), und denen es obliegt, ohne näheres Eindringen in die privaten Verhältnisse der Einzelwirtschaften aus generellen Kennzeichen und Merkmalen die Höhe der Steuerschuldigkeit zu bemessen — behördliche oder kommissarische Abschätzung. Oder es werden vom Steuerpflichtigen selbst positive Angaben gefordert, aus denen die Steuerpflicht erkennbar ist — Einschätzung, Selbsteinschätzung, Steuererklärungen, Deklarationen, Bekenntnisse, Einbekenntnisse, Fassionen. Oder endlich es werden beide Methoden kombiniert, manchmal auch nach Wahl des Steuerpflichtigen selbst. Zu diesem Ermittelungsverfahren kommt mitunter noch als Verstärkung hinzu die Meldepflicht oder Meldeangabe. Sie besteht darin, daß bestimmte Personen (Rechtsanwälte, Notare, Arbeitgeber, Schuldner) verpflichtet sind, über Dritte Angaben und Meldungen zu erstatten, die für die Bemessung der Steuerpflicht von Wichtigkeit sind.

Steuerkataster oder Steuerbücher heißen bei den direkten, namentlich den Realsteuern, die schriftlichen Sammlungen der Tatsachen,

die zur Beurkundung der Steuerobjekte, der Steuersubjekte und der konkreten Steuerpflicht dienen. Sie sind amtliche Verzeichnisse über die Tatsachen und die Grundlegung des Einsteuerungsverfahrens. Steuerrollen oder Steuerlisten — auch Heberollen, Hebelisten genannt — sind die nach Namen, Stand und Wohnsitz geordneten, amtlichen Verzeichnisse der Steuersubjekte mit Angabe des von jedem geschuldeten Steuerbetrags. Steuertarife (Zolltarife) sind die amtlichen Aufstellungen der Steuereinheiten und Steuersätze für eine Anzahl von Steuerobjekten der gleichen Steuergattung.

6. Subjekt- und Objekt-, Personal- und Realsteuern werden nach der formalen Bemessungsgrundlage unterschieden. Sie stehen indessen in keinem Gegensatz zueinander, denn jede Steuer, wie sie auch heißen mag, ist insofern eine Subjektsteuer, als sie von einem Steuersubjekte, dem Rechtssubjekte einer Einzelwirtschaft, zu entrichten ist. Unsere Unterscheidung kann daher nur die formale Normsetzung bei der Veranlagung zum Ausgangspunkt nehmen. Subjekt- oder Personalsteuern sind Steuern, bei denen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus der ökonomischen und sozialen Geartung der steuerpflichtigen Person abgeleitet wird. Sie gehen also vom Rechts- und Steuersubjekt als solchem aus und suchen es in seinem wirtschaftlichen Milieu und seiner gesellschaftlichen Stellung auf. Sie sind entweder reine Personalsteuern, Kopf-, Personal-, Familien-, Hausstand-, Herdsteuern, und berücksichtigen nicht das Einkommen, oder sie sind Einkommensteuern, bei denen dann die Höhe des Einkommens und seine Zusammensetzung für das Ausmaß der Steuerpflicht entscheidet. Hier wie dort sollen wenigstens der Idee nach die beim Rechtssubjekte einer Einzelwirtschaft zusammenfließenden Einkünfte als Einheit, als Ganzes behandelt werden. Objekt- oder Realsteuern sind Steuern, bei denen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus den sachlichen (objektiven) Bestandteilen der Erwerbsquellen einer Einzelwirtschaft ermittelt wird. Steuertechnisch können diese dann in die einzelnen Teile gegliedert oder als Ganzes zusammengefaßt werden. Maßgebend für die Steuerpflicht sind das Vermögen und die Vermögensobjekte. Die Vertreter der Objektsteuern sind die Ertrags- und die Vermögenssteuern. Charakteristisch ist hierfür, daß alle subjektiven, den Grad der Leistungsfähigkeit beeinflussenden Elemente der Einkommensbildung ausgeschieden werden. Je mehr aber die Steuertechnik der Objektbesteuerung auch subjektive Momente einfügt, die realen Grundlagen mit den subjektiven Bedingungen der Leistungsfähigkeit in

Zusammenhang bringt, desto mehr wird die Objektivität zersetzt und der Übergang von den Objektsteuern zu den Subjektsteuern vorbereitet. Dieser Prozeß wird in der allgemeinen Einkommensteuer abgeschlossen, indem diese die objektiven Bestandteile des Einkommens mit den subjektiven Leistungen des Wirtschafters zu einer Einheit verbindet.

7. Erwerbs-, Besitz-, Verkehrs-, Aufwandsteuern. Eine wichtige Unterscheidung ist diejenige in Erwerbs- und Aufwandsteuern. Auch hier kann es sich nur um die formale Gliederung und die Wahl der steuertechnischen Hilfsmittel handeln. In letzter Linie bleibt das Vermögen im nationalökonomischen Sinn und speziell das Einkommen stets Steuerquelle. Um aber dieses Ziel, die einzelwirtschaftliche Leistungsfähigkeit, vollständig zu treffen, bedient sich die Steuerpolitik einer zweifachen Methode, die an die Lebensäußerungen der Einzelwirtschaften anknüpft. Die Wirtschaft hat die Aufgabe, Sachgüter und Leistungen zur Bedürfnisbefriedigung herbeizuschaffen und bereitzustellen — Einnahmewirtschaft — und sodann diese zu verwenden und zu verbrauchen — Ausgabewirtschaft. Die Steuern, die an die Eigenschaft der Wirtschaft als Produktions- und Erwerbsgemeinschaft anknüpfen, heißen Erwerbssteuern und als Ganzes gedacht System der Erwerbsbesteuerung. Diejenigen Steuern aber, die sich an die Eigenschaft der Wirtschaft als Verwendungs- und Verbrauchsgemeinschaft anlehnen, vom „Aufwand“ ausgehen, bezeichnen wir als Aufwandsteuern. Die Erwerbssteuern setzen sich wiederum aus einer Mehrzahl von Gruppen zusammen und versuchen in gemeinsamer Funktion das Steuerproblem zu lösen. Die Ertragssteuern erfassen die einzelnen objektiven Bestandteile des Einkommens, die Einnahmen zurückbezogen auf das Objekt, aus dem sie fließen: Grundrente, Hausrente, Gewerbeertrag, Kapitalrenten und Zinsen, Lohn, Besoldung und Berufseinkommen. Die allgemeine Einkommensteuer trifft das persönliche Einkommen, die beim Subjekte zur Einheit verbundenen Reinerträge aller Erwerbsquellen. Die Besitz- oder Vermögenssteuern schließen sich an die Tatsache des Vermögensbesitzes an, besteuern diesen entweder als solchen materiell oder wollen nur auf diesem Umwege formell die Einkünfte aus diesem Besitz erreichen. Sie belasten ihn teils in der Ruhe, teils im Werden, teils im Gewordensein. Daraus ergeben sich verschiedene Abstämmlinge der Besitzsteuern: eigentliche Vermögenssteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Wertzuwachs- und Gewinnsteuern. Endlich die Verkehrssteuern gehen von den

funktionellen Wirkungen des wirtschaftlichen Verkehrs als konstitutives Element bei der Einkommensbildung aus und machen die Vorgänge des Wertverkehrs zum Steueranlaß, wie die Besitzwechsel- und Umsatzsteuern, Wechsel-, Quittungs- und ähnliche Stempelabgaben. Die Aufwandsteuern sind entweder innere Verbrauchs-, Verzehrungs- oder Konsumsteuern oder Zölle oder endlich direkte Aufwandsteuern (Miet- und Luxussteuern).

8. Direkte und indirekte Steuern. Schatzungen und Auflagen (Aufschläge). Mit den steuertechnischen Ausdrücken Erwerbssteuern und Aufwandsteuern sind wenigstens in der Hauptsache die Bezeichnungen direkte und indirekte Steuern identisch. Diese beiden Wortbedeutungen wechseln aber oftmals, werden in verschiedenem Sinne gebraucht, sind in ihrer Abgrenzung und Anwendung vielfach kontrovers. In der Finanztheorie wie in der Steuerpraxis lassen sich vier Hauptanwendungen unterscheiden:

1) Nach der Art der Feststellung und Erhebung (deutsche oder wörtliche Unterscheidung). Direkte Steuern sind Steuern, die unmittelbar (direkt) von dem Steuersubjekt als Steuerträger erhoben werden. Der Steuerzahler und der Steuerträger sind die gleiche Person. Indirekte Steuern nennt man dagegen solche, die von der einen Person, dem Steuerzahler, erhoben werden, während sie eine andere Person, der Steuerträger, endgültig aus ihrem Einkommen bestreiten soll. Steuerzahler und Steuerträger sind hier zwei verschiedene Personen, jener legt die Steuern aus und überwälzt sie auf diesen, der sie aus seinem Einkommen definitiv bestreitet (Rau, Wagner, Cohn, Eheberg u. a.). Das Gleiche besagt die Unterscheidung in Trag- und Vorschußsteuern; jene belasten die Durchschnittssteuerkraft, diese individualisieren die jeweilige Leistungsfähigkeit (Schäffle). Jene besteuern die Steuerquelle als solche (direkte Steuereinheit), diese können Steuerquelle vom Steuergegenstand nicht trennen und wenden sich stets an eine Konsumtionseinheit (Stein). Wesensgleich damit ist auch die Anknüpfung an den Vermögenserwerb — direkte Steuern — und an den Vermögensverbrauch — indirekte Steuern —, bei jenen wird die Leistungsfähigkeit unmittelbar festgestellt, bei diesen wird sie von den Ausgaben aus geschlossen (Conrad, Cossa). Die Ausdrücke direkt und indirekt decken sich also mit unmittelbar und mittelbar. Diese Unterscheidung, der sich die meisten Autoren angeschlossen haben, ist die einzige, die wissenschaftlich befriedigen kann.

2) Nach Zuständen und Vorgängen (französische Unterscheidung). Direkte Steuern heißen diejenigen Steuern, die nach einer Namensliste, nach dauernden Dingen und Zuständen erhoben werden, indirekte, die sich an bestimmte Gegenstände, Dinge oder Vorgänge anschließen. Jene werden als Kataster-, diese als Tarifsteuern bezeichnet. Diese Trennung findet sich schon seit der Zeit der Physiokraten (Turgot, Dupont de Nemours, Schlettwein) und ist fast allgemein bei den französischen Finanzschriftstellern (Garnier, Parieu, Clamagéran) und auch vereinzelt in Deutschland vertreten (Neumann). Sie ist auch der französischen Finanzpraxis eigentümlich und wurde von dieser auch von andern Ländern (Deutsche Staaten, Österreich, Rußland) übernommen. Sie herrscht hier auch heute noch vor.

3) Nach Besitz und Handlungen. Steuern auf jenem sind direkte, Steuern auf diese sind indirekte Steuern (Hoffmann, teilweise Roscher).

4) Nach der unmittelbaren oder mittelbaren Äußerung der Steuerfähigkeit. Direkte Steuern sind solche, deren Objekte unmittelbar die Steuerquelle angeben, indirekte, die vom Steuerpflichtigen aus seinen allgemeinen wirtschaftlichen Mitteln entrichtet werden, nur mittelbar mit der Steuerquelle zusammenhängen (Ricca-Salerno, Willgren[1])).

Schatzungen nennen wir in Anknüpfung an historische Reminiszenzen die direkten Steuern nach der ersten oder wörtlichen Unterscheidung. Der Name wird von der „Schätzung" durch besondere, obrigkeitliche Organe abgeleitet. Auflagen oder Aufschläge decken sich im allgemeinen mit den indirekten Steuern nach der wörtlichen Unterscheidung. Die Bezeichnung Aufschlag, die in Süddeutschland und Österreich heimisch ist, kommt daher, daß die vom Steuerzahler ausgelegte Steuer durch einen Preisaufschlag auf den Steuerträger überwälzt wird.

Die Stellung der Verkehrssteuern macht hier Schwierigkeiten. Nach der wörtlichen Unterscheidung sind sie meist als selbständige Steuern oder als Teil der Erwerbsbesteuerung betrachtet worden. Nach der 2., 3. und 4. Unterscheidung sind sie den indirekten Steuern beizuzählen.

9. Quotitäts- und Repartitionssteuern. Quotitäts- oder Prozentsteuern sind solche Steuern, bei denen ein bestimmter Steuersatz, der meist in Prozenten ausgedrückt ist, für

---

1) Das Staatsbudget. Helsingfors 1899, S. 108 ff.

jede Steuereinheit einzeln oder in Staffeln oder Klassen festgesetzt wird. Die Anlegung des Steuersatzes auf alle Steuersubjekte und Steuerobjekte ergibt dann die Gesamtsteuersumme (Gesamtsteuerschuldigkeit, Steuer-Soll-Aufkommen). Beim Quotitätsprinzipe wird so von unten nach oben vorgeschritten, und die ganze aufzubringende Steuersumme, das Steuersoll, ist rechnerisch das Produkt aus den Steuersätzen und der Zahl der dazu gehörigen Steuersubjekte und Steuerobjekte. Die Steuersumme wechselt bei gleichen Steuersätzen mit den Steuerpflichtigen und umgekehrt bei gleicher Zahl dieser mit der Veränderung der Steuersätze. Repartitions- oder Umlege- (Kontingentierungs-, Verteilungs-) Steuern sind solche Steuern, bei denen zuerst der Gesamtbetrag, der aufgebracht werden soll, gebildet und dieser dann auf die einzelnen Steuersubjekte und Steuerobjekte verteilt, umgelegt, „repartiert" wird. Der tatsächliche Steuersatz für die einzelne Steuereinheit ergibt sich erst am Schlusse des ganzen Verfahrens. Beim Repartitionsprinzip wird von oben nach unten vorgegangen. Die einzelne Steuerleistung erscheint als ein Ausschnitt des Ganzen nach einem gewählten Maßstabe. Bei gleicher Steuersumme wechseln die Steuersätze mit Zahl und Größe der Steuersubjekte und Steuerobjekte. Ausgangspunkt ist bei der Repartition die Gesamtsumme, Ziel die endliche Bestimmung der Steuerpflicht, die Leistung der Steuereinheit. Die Schwierigkeit liegt in der richtigen Verteilung der Steuersumme auf die Umlegungsbezirke (Provinz, Kreis, Gemeinde) und in der Unterverteilung auf die einzelnen Steuersubjekte und Steuerobjekte.

Ein Übergang von der Quotität zur Repartition liegt in der beschränkten Kontingentierung. Hier bestehen an sich feste Steuersätze und zugleich wird das Steuer-Soll-Aufkommen fixiert. Je nach dem Ausfall und den Resultaten der Veranlagung werden die Steuersätze modifiziert, herabgesetzt oder erhöht.

10. Reichs-, Staats-, Gemeinde-, Kirchensteuern werden nach den zur Steuererhebung legitimierten nichtphysischen Personen unterschieden: Reich (Bund), Staat, Gemeinden (Kronland, Land, Provinz, Kreis, Ortsgemeinde), Kirche (Kirchspiel).

11. Periodische und unperiodische Steuern. Jene werden regelmäßig erhoben und wiederholen sich in bestimmten Zeitabschnitten, meist alljährlich. Diese dagegen werden entweder nur einmal oder in unregelmäßigen Zeitabständen eingezogen. Die letzten sind daher vielfach unperiodische Ergänzungen zu den ersten, wie z. B. die Erbschaftssteuer zu der Erwerbsbesteuerung.

12. Ordentliche und außerordentliche Steuern. Die ordentlichen Steuern dienen zur Deckung des ordentlichen Staatsaufwands. Außerordentliche Steuern können auch zur Deckung des außerordentlichen Finanzbedarfs verwendet werden. Jene sind regelmäßig und dauernd, diese werden erst bei Eintritt außerordentlicher Bedürfnisse angeordnet und erhoben. Bei der modernen Entwickelung des Staatskredits werden solche außerordentliche Steuern auch in Notzeiten entbehrlicher. Sie werden daher auf solche Fälle beschränkt, wo der öffentliche Kredit den Dienst versagt („Kriegs"- und „Notsteuern"). Ihre äußere Form ist diejenige sogenannter materieller Vermögenssteuern, die wirklich Bestandteile des Stammvermögens oder Kapitals der Einzelwirtschaften absorbieren. Man kann hier im Zweifel sein, ob solchen Zwangsmaßregeln der Charakter einer Steuer zukommt, oder ob wir es nicht vielmehr mit Zwangsanlehen zu tun haben.

§ 6. **Die Erhebungsformen der Steuern und Abgaben.** Alle Steuern, wie die öffentlichen Abgaben, Gebühren, Beiträge usw., überhaupt können vom Pflichtigen in einer Mehrzahl von Formen erhoben werden. Hierbei können wir vier Arten unterscheiden:

1. Die direkte Barzahlung durch den Steuerpflichtigen selbst. Sie ist die einfachste Form der Steuererhebung. Bei ihr schreibt die Steuergewalt (Reich, Staat, Gemeinde) die Steuer nach Art, Umfang und Höhe aus, und der Steuerpflichtige hat sie an bestimmten Stellen (Gemeinde-, Steuer-, Zoll-, Rentamtskasse) in Landeswährung zu bezahlen. In Ländern, die ein Staatspapiergeld haben, besteht mitunter die Vorschrift, daß eine bestimmte Quote der Steuern in diesem zu entrichten ist. Zuwiderhandlungen werden mit kleinen Strafzuschlägen (Strafagio) bedroht.

2. Die indirekte Barzahlung durch eine Mittelsperson. Hier erhebt die Steuergewalt die Steuer nicht beim Steuerpflichtigen selbst, sondern sie bedient sich zu diesem Zwecke einer andern Person, durch die die Steuerzahlung vermittelt wird. Diese, der Steuerzahler, überträgt dann durch Aufrechnung, Preisaufschlag usw. die ausgelegte Steuer auf denjenigen, den der Gesetzgeber als Steuerpflichtigen treffen will, auf den eigentlichen Steuerträger. Allgemein findet diese Methode Anwendung bei den Aufwandsteuern, aber auch bei andern Steuern, wie bei der Gewerbesteuer, Kapitalrentensteuer usw., ist sie in Übung.

3. Die Stempelabgaben. Stempel nennt man die Abdrücke, die mit einer geschnittenen oder gestochenen Platte hergestellt

werden. Ihre Technik besteht in der Aufdrückung eines Stempelzeichens auf Urkunden, Papiere oder sonstige Schriftstücke. Später hat man dieses umständliche Verfahren auch durch Aufkleben von Stempelmarken ersetzt. Die Leistung von Steuern und Abgaben in Stempelform geschieht entweder durch Stempelbogen oder Blankette, weißes gestempeltes, unbeschriebenes Papier, auf dem die stempelpflichtigen Akte niederzuschreiben sind, oder durch Stempelmarken, die nach Art der Briefmarken auf die steuerpflichtigen Schriftstücke, auf Umhüllungen usw. aufzukleben sind, oder durch gestempelte Umhüllungen oder Banderolen (Vignetten), mit denen die steuerpflichtigen Gegenstände zu umgeben sind, oder endlich durch direkte Abstempelung mit Aufdruck eines Stempelzeichens auf die der Auflage unterworfenen Gegenstände durch eine Amtsstelle oder Behörde. Dafür ist dann eine Geldabgabe zu entrichten. Diese Abstempelung heißt bei Metallen, speziell bei den Edelmetallen, „Punzierung“.

4. Das Enregistrement. Wir verstehen darunter Abgaben, die mit der Eintragung in bestimmte öffentliche Register (vom lateinischen regesta) verbunden werden. Diese Eintragung ist entweder Mittel zum Zweck und hat dann die Aufgabe, die Rechtsbeständigkeit von Rechtsgeschäften gegen Anfechtung zu sichern, oder sie ist Selbstzweck und dient dann lediglich als Formalakt, um eine Abgabe zu erheben.

Über die Stempelsteuern und Registrierungsabgaben wird noch an anderer Stelle (3. Buch. 2. Kap. IV) ausführlich zu handeln sein.

II. Die allgemeinen Grundsätze des Steuerwesens.

§ 1. **Die finanztechnische Benutzung des Steuerfonds.** Wir haben in unseren vorausgehenden Darlegungen wiederholt betont, daß jede Steuer aus dem Vermögen der Einzelwirtschaften geleistet wird. Die Quelle, aus der jede Besteuerung schöpft, nennen wir daher den Steuerfonds, und dieser ist mit dem Vermögen einer Einzelwirtschaft identisch. Der Steuerfonds ist die Summe aller Sachgüter, die in einem bestimmten Zeitpunkt dem einzelwirtschaftlichen Rechtssubjekte zur Bedürfnisbefriedigung verfügbar sind. Die verwaltungsrechtliche Ordnung und die finanztechnische Durchführung der Besteuerung werden sich daher mit Notwendigkeit an das System der wirtschaftlichen Prozesse anlehnen müssen. Diese grundlegenden Vorgänge des Wirtschaftslebens bilden hierfür den Ausgangspunkt. Wenn aber auch materiell das einzelwirtschaft-

liche Einkommen und Vermögen die Steuerquelle ist, aus dem endgültig jede Steuer zu entrichten ist, so beruhen doch Bau und Anordnung der Steuersysteme in unseren Kulturstaaten auf einer großen Zahl von typischen Einzelheiten, die sich eng an alle Lebensäußerungen der Wirtschaften anschließen.

Aus diesen allgemeinen Erwägungen heraus ist die Forderung, den gesamten Staatsaufwand durch eine einzige Steuer zu decken, abzulehnen. In der Geschichte der Finanztheorien ist sie aber schon öfter gestellt worden. Eine solche Einheitssteuer scheint sich vor allem durch ihre Einfachheit zu empfehlen. Sie stellt sich als eine wesentliche Erleichterung dar gegenüber der tatsächlichen komplizierten Vielheit der Steuerarten in den einzelnen Steuersystemen. Solche Postulate sind dann immer aufgetreten, wenn die Vermehrung der Zahl der Steuern als ein Druck empfunden wurde, oder sie haben sich in den Dienst radikaler, politischer Zeitströmungen gestellt, die, von den Unzulänglichkeiten der Gegenwart ausgehend, das Heil der Zukunft in einer gänzlichen Umgestaltung des Bestehenden erhoffen. Die Vielheit der Steuern zählt auch hier zu den Mühseligkeiten des gegenwärtigen Rechts- und Gesellschaftssystems, die eine Neuordnung der Dinge beseitigen soll. Eine solche Erscheinung zeigte sich vornehmlich im 18. Jahrhundert, wo die meisten Steuerverfassungen, zunächst diejenige Frankreichs, an einer unerträglichen, systemlosen Mannigfaltigkeit der Steuerformen krankten. Eine Reaktion dagegen war die physiokratische Lehre vom impôt unique. Diese „Einsteuer“ steht im Zusammenhang mit der volkswirtschaftlichen Grundanschauung der Physiokraten, wonach nur die Bewirtschaftung des Bodens produktiv sei, einen wirklichen Reinertrag, den produit net, abwerfe. Sie hielten daher eine einzige Abgabe von diesem Bodenertrage für die allein gerechte und zulässige Steuer. Eine solche „Einsteuer“ würde dann alle übrigen Auflagen aufzusaugen haben. Einen ähnlichen Gedanken hatte bereits früher Vauban in seinem Projekte der Steuerzentralisierung, dem „königlichen Zehnt“, Dixme royale (1707), ausgesprochen. Nach ihm soll wenigstens teilweise eine einheitliche Einkommensteuer die übrigen Abgaben ersetzen. Daneben sollen nur Zölle und Luxusabgaben von bestimmten Verbrauchsgegenständen fortbestehen. Auch Locke, Asgill und Vanderlint hatten solche Ideen vertreten.

Auf breiterer Grundlage hat man später in Verbindung mit der vollständigen Neuordnung des Wirtschaftssystems die Grundsteuer mit der gleichen Funktion ausstatten wollen (Proudhon,

Arnd, Spence, Henry George und die Bodenreformer). Ebenso wurde später die allgemeine Einkommensteuer und die progressive Einkommensteuer, sowie die progressive Erbschaftssteuer in den Mittelpunkt gerückt; sie sollte alle übrigen Steuern, insbesondere alle die unteren Volksklassen bedrückenden Aufwand- und Verbrauchssteuern ablösen. Derartige Formulierungen zählten im 19. Jahrhundert zum Rüstzeug aller radikalen Steuerprogramme, die sich extreme Parteien und vor allem in der neuesten Zeit auch die Sozialdemokratie angeeignet haben (Enfantin, Colin, Godin, Lips, Engels u. a. m.).[1]

Ein solches Steuerideal, das losgelöst ist von den einzelnen Lebensäußerungen der Wirtschaft und deren Getriebe nur an einem Punkte steuertechnisch auswerten will, scheitert vor allem an praktischen Schwierigkeiten. Eine so beschaffene einzige Steuer würde ein ganz ungeheures Maß von Gewissenhaftigkeit, Pflichtbewußtsein und Ehrlichkeit bei den Steuerzahlern voraussetzen und wäre ohne überaus lästiges Eingreifen in die Privatverhältnisse, ohne scharfe, weitgehende Kontrollen nicht durchführbar. Die Abgabe wäre auch übermäßig drückend, da an den einzelnen Steuerzielen sehr große Steuersummen zu entrichten wären. Der Finanzbedarf eines modernen Staates aber muß mit einem sehr erheblichen Steuereingang rechnen. Die Steuerausfälle würden sehr bedeutend sein, und strenge Vollstreckungsmaßregeln wären nicht zu vermeiden. Hierzu gesellen sich aber noch weitere steuertechnische Schwierigkeiten bei der Verteilung der Steuerlast, bei der konstanten Verfolgung im Wechsel der Einkommensgrößen und der verschiedenen Quellen, aus denen das Gesamteinkommen der Einzelwirtschaften fließt.

Daher kann die moderne, aus Tatsachen und Erfahrungen geschöpfte Steuertheorie und Steuerpraxis nur ein Steuersystem vertreten, das aus einer Vielheit von einzelnen Steuern gebildet ist. Dabei entscheidet in erster Linie der Steuerzweck, die Deckung des Staatsaufwands. Geschichtliche Erfahrungen und praktische Erwägungen haben gezeigt, daß der Steuerbedarf nur durch verschiedene Steuerarten und durch die Erhebung zahlreicher Steuern bestritten werden kann. Der Steuerzweck ist nur so ohne beträchtliche Störungen und schwere Schädigungen des gesamten Wirtschaftslebens zu erreichen. Eine konsequente Durch-

---

1) Vgl. über die Frage der einzigen Steuer: Dollfus, Über die Idee der einzigen Steuer. Basel 1897.

führung dieser Grundsätze für die richtige Benutzung des Steuerfonds ist indessen erst eine Errungenschaft der neueren Zeit. In den älteren Epochen herrschten in der Hauptsache fiskalische Motive vor. Man wählte nur solche Gegenstände für die steuerliche Belastung aus, die einer primitiven Steuertechnik leicht zugänglich und erreichbar waren und überdies möglichst hohe Erträge versprachen. Die Prinzipien einer richtigen Benutzung des Steuerfonds und die Anforderungen an die Gerechtigkeit traten jenen Erwägungen gegenüber zurück. Die Gesamtheit der Steuern eines Landes bildete ein Nebeneinander von einzelnen Abgaben und Auflagen ohne System und inneren Zusammenhang. Erst der neueren Steuerpolitik kam es zum Bewußtsein, daß jedes Steuersystem auf rationellen Grundlagen errichtet werden müsse, und daß der dauernde Gewinn augenblicklichen Erfolgen vorzuziehen sei.

Aus diesen allgemeinen Umständen des Finanzwesens ergaben sich für die Steuerpolitik unserer modernen Kulturstaaten wichtige Aufgaben. Sie waren vor allem darauf gerichtet, einen systematischen Ausgleich zwischen der Vielheit der Steuern und gewissen obersten Grundsätzen herbeizuführen, neben dem Streben nach fiskalischem Erfolg höhere Gesichtspunkte zu verwirklichen. Die materielle wie historische Wurzel der Steuer liegt stets in Macht und Zwang. Die Steuern sind daher von Anfang an Zwangsbeiträge, die der Gewaltherr einhebt, mögen diese grundherrlichen oder öffentlichen Ursprungs sein. Später gesellt sich dazu ein Rechtsgedanke; man sucht für den Zwang eine Rechtsnorm und eine Rechtsgrundlage, die das Besteuerungsrecht zur Beruhigung des Gewissens zu erklären sucht. Zugleich aber gelangt man zur Erkenntnis, daß man nicht ernten könne, ohne zu säen, und nicht besteuern könne, ohne auf die wirtschaftliche Existenz der Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen. Dadurch verbinden sich mit der Anlage der Besteuerung volkswirtschaftliche Erwägungen (kameralistische Auffassung). Endlich mit der fortschreitenden Kultur will man die Tatsachen der Besteuerung mit dem sozialen und sittlichen Empfinden in Einklang bringen und die Forderungen von Sitte und Gesittung erfüllen. Man sucht daher die Steuer auch ethisch zu rechtfertigen und zu begründen.[1]) Darum bildet das ganze verwickelte Steuersystem eine Vielheit von Einzelerscheinungen, die der einheitlichen

1) Eine kurze Übersicht über die literargeschichtliche Entwickelung der allgemeinen Grundsätze der Besteuerung bei Eheberg, Art. „Steuer“ im Handw. der Staatsw. Bd. VI, S. 1125—27.

Grundlagen und festen Ordnungen bedarf, um ein organisches Ganzes darzustellen. Diese Herstellung eines konsequenten Baues ist eines der wichtigsten Probleme der Finanz- und Steuerpolitik. Darum erscheint die Bildung eines rationellen Steuersystems nur möglich, wenn wir von gewissen, allgemeinen und obersten Grundsätzen ausgehen, die einen inneren Zusammenhang zwischen den einzelnen Gliedern begründen. Die finanztechnische Benutzung des Steuerfonds wird deshalb geleitet und geführt von den allgemeinen oder obersten Grundsätzen (Prinzipien) der Besteuerung, auf denen das Gebäude der Steuersysteme ruht. Wir werden bei dieser Betrachtung von einer doppelten Tatsache auszugehen haben. Die Steuern sind einmal Leistungen zur Befriedigung von Kollektivbedürfnissen der Gemeinwesen und sodann Zwangsbeiträge von den Subjekten der Einzelwirtschaften in diesen. So charakterisiert sich die Steuer einerseits als eine finanzwirtschaftliche Erscheinung, die mit dem System der Zwangsgemeinwirtschaften in unlösbarer Verbindung steht, und andererseits als eine volkswirtschaftliche Erscheinung, die sich anlehnt an die Gesamtheit der wirtschaftlichen Veranstaltungen eines Volkes und ihr Gepräge durch die menschlichen Gemeinschaften empfängt. Wir leiten daraus zunächst eine Doppelreihe von obersten Grundsätzen der Besteuerung ab.[1])

1. Die Steuer als finanzwirtschaftliche Erscheinung muß wegen ihres Entstehungsgrundes imstande sein, die Ausgaben des Staates zu decken oder doch wesentlich zu decken. Jede Steuer ist daher auf diese Fähigkeit hin zu prüfen. Eine Steuerform oder Steuerart, die überhaupt dem Steuerzwecke nicht entsprechen kann, scheidet aus trotz ihrer vielleicht sonst unleugbaren Vorzüge. Für die Einrichtung der Besteuerung stehen demgemäß die Grundsätze des Steuerzwecks oder der Finanzwirtschaft, die finanzpolitischen oder fiskalischen Prinzipien, obenan.

2. Die Steuer als volkswirtschaftliche Erscheinung kann aber aus dem Gefüge der volkswirtschaftlichen Lebensbedingungen des Einzelnen wie der Gesamtheit nicht losgelöst werden. Die Technik der Besteuerung muß daher diesen angepaßt

1) Zur Orientierung vgl. Wagner, Fin. II. 2. Aufl. §§ 122 und 123, S. 292—298: Literarische Nachweisungen und orientierende Vorbemerkungen zur Lehre von den obersten Grundsätzen der Besteuerung. Diese Fragen sind in allen systematischen Werken eingehend behandelt. Vgl. auch Meyer, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung. Berlin 1884, und Eheberg, Art. „Steuer" im Handw. der Staatsw. Bd. VI, S. 1125ff.

werden. Die Steuergesetzgebung soll durch die Erhebung von Zwangsbeiträgen den Gang des einzelwirtschaftlichen Lebens möglichst wenig stören. Sie muß haushälterisch zu Werke gehen, dafür sorgen, daß die Interessen des Wirtschaftslebens berücksichtigt werden und keine überflüssige Kräftezerstörung eintritt. Diesen Zwecken suchen die Grundsätze der Benutzung des Steuerfonds oder die Prinzipien der Volkswirtschaft gerecht zu werden.

Da aber kein „Volk" als solches wirtschaftet, sondern dies nur einzelne Individuen oder Gruppen von solchen tun, so vollzieht sich alles Wirtschaftsleben in zahlreichen Einzelwirtschaften, in die die Volkswirtschaft zerfällt. Diese aber werden durch einen regelmäßigen Verkehr und Tausch miteinander verbunden, erhalten ihren Stempel durch nationale Zusammenfassung, durch Land und Leute, durch Sitte und Recht, durch nationale Gewohnheiten und Einrichtungen und sind daher durch die mannigfachsten Beziehungen voneinander abhängig, sie leisten für einander gegenseitig, wie sie selbst wieder aufeinander angewiesen sind. Darin ist die *soziale Bedingtheit* jeder Einzelwirtschaft im Gefüge des gesellschaftlichen Zusammenlebens und in der Volkswirtschaft begründet. Da aber alle Besteuerung aus dem Born der einzelwirtschaftlichen Güter schöpft, so tritt sie mit den Einzelwirtschaften in deren soziale Wechselbeziehungen ein und hat auch dem sozialen Element Rechnung zu tragen. Daraus leitet sich nun eine dritte Eigenschaft der Steuer ab, die Steuer als sozialethische und rechtliche Erscheinung.

3. Die *Steuer als sozialethische und rechtliche Erscheinung* verlangt Gerechtigkeit bei Durchführung des Steuerzweckes. Die Steuern sollen gerecht sein. Darin liegt aber eine doppelte Forderung. Wir verlangen einmal, daß Gerechtigkeit bei der *Verteilung der Steuerlast* herrscht, hier die Erfordernisse der Billigkeit verwirklicht werden und die Besteuerung eine allgemeine und gleichmäßige sei. Sodann aber heischen wir Gerechtigkeit in der Tatsache der *Auflegung von Steuern* selbst und fordern, daß sie nach Recht und Gesetz erhoben, daß sie der Willkür von Verwaltungsakten entrückt und daher gesetzmäßig gehandhabt werden. Diese obersten Grundsätze sind diejenigen der Steuerverteilung oder die Prinzipien der Gerechtigkeit.

Wenn wir die Steuer nach diesen drei grundlegenden Erscheinungsformen betrachten, so erledigt sich die Frage nach der Rangordnung dieser obersten Steuerprinzipien von selbst. Ein Vorrang des einen vor dem andern besteht nicht. Denn es handelt

sich nicht um eine Auswahl unter einer Mehrzahl von Grundsätzen oder darum, welchem von ihnen eine Steuer anzupassen ist, oder welcher zuerst berücksichtigt werden soll, sondern um die Gesamtheit gewisser Eigenschaften, mit denen die Besteuerung auszustatten ist. Dieses Ziel läßt sich aber naturgemäß bei allen Steuerarten und Steuern nicht in gleicher Vollkommenheit erreichen. Jede Steuer als Einzelerscheinung kann nicht in gleichem Maße allen leitenden Prinzipien genügen. Fehler und einzelne Defekte werden nie ganz zu vermeiden sein. Die eine Steuer wird dem Ideal der Gerechtigkeit näher kommen, die andere Abgabe wird den Steuerfonds mehr schonen, wiederum eine andere Auflage wird den fiskalischen Bedürfnissen besser entsprechen u. dgl. m. Diese Lücken müssen dann im Steuersystem als Ganzes ausgefüllt sein. Es ist so einzurichten, daß die unvermeidlichen Mängel der einzelnen Steuerart durch ergänzende Vorkehrungen bei andern Steuerformen ausgeglichen und zu einem harmonischen Bau zusammengefügt werden. Immerhin aber wird der Gesetzgeber bestrebt sein müssen, allen Steuerprinzipien tunlichst Rechnung zu tragen. Wo und insoweit dies aber nicht ausführbar ist, muß bei andern Steuern eine geeignete Ersatzfunktion geschaffen werden.[1])

§ 2. **Die Steuer als finanzwirtschaftliche Erscheinung.** Die Steuer als finanzwirtschaftliche Erscheinung ist aus dem letzten Zwecke und den letzten Ursachen der Besteuerung überhaupt abzuleiten. Jede Anordnung von Steuern ist auf ein Grundverhältnis zu dem zwangsgemeinwirtschaftlichen System und auf die dadurch begründete Notwendigkeit der Befriedigung von Kollektivbedürfnissen zurückzuführen. Staat und öffentliche Körper haben bestimmte Aufgaben und Zwecke zu erfüllen, zu deren Lösung sie wirtschaftlicher Mittel, vor allem Sachgüter, bedürfen. Die Steuern als finanzwirtschaftliche Erscheinungen bilden aber die wichtigste Gruppe der Staatseinnahmen. Sie müssen daher nach Inhalt und Form geeignet sein, den regelmäßigen Bedarf des Staates zn decken. Darin liegt der Steuerzweck. Diesem aber entsprechen diejenigen

---

1) So z. B. belasten die Verbrauchssteuern auf notwendige Lebens- und Genußmittel vor allem die unteren Volksklassen stärker als die höheren Gesellschaftsschichten, wirken „progressiv nach unten". Diese Störung der Gerechtigkeit sucht man auszugleichen durch Freilassung der kleinen und kleinsten Einkommen von den direkten Steuern, durch progressive Besteuerung der höheren Einkommen bei der Einkommensteuer sowie durch Steuern vom Besitz überhaupt zur Entlastung der besitzlosen Klassen.

Forderungen oder Grundsätze der Steuerpolitik, die darauf gerichtet sind, durch den Ertrag der Steuern die staatliche Bedarfsdeckung zu sichern. Sie gehen unmittelbar aus der Natur der Finanzwirtschaft selbst hervor, die zuerst den Aufwand bestimmt und danach Maß und Art der Deckung festsetzt. Deshalb sind diese Prinzipien zu den wichtigsten Forderungen der Finanzpolitik zu rechnen, weil die Erfüllung der ersten Bedingungen des sozialen Gemeinschaftslebens durch den Staat die oberste Norm für das nationale Wirtschaftsleben ist. Es gebührt ihnen aber keineswegs in dem Sinne ein Vorrang vor den übrigen Steuerprinzipien, als seien sie die herrschenden und allein maßgebenden. Denn sie müssen gebändigt und geläutert werden durch Einflüsse, die in der richtigen Benutzung des Steuerfonds und in sozialethischen und rechtlichen Anforderungen ihre Wurzel haben. Praktisch werden sie jedoch für den Gesetzgeber von entscheidender Bedeutung sein. Seine Aufgabe ist es nur, diese mit jenen entsprechend und harmonisch zu verknüpfen.

Die Grundsätze des Steuerzwecks sind teils materieller, teils formeller Art. Zu den materiellen Forderungen zählen die Zulänglichkeit und die Beweglichkeit der Steuer, zu den formellen die Bestimmtheit und die Bequemlichkeit der Steuer, sowie das Streben nach den geringsten Erhebungskosten.

1. Die Zulänglichkeit der Steuer. In diesem Grundsatz liegt das schon mehrfach betonte Postulat, daß der Ertrag der Besteuerung als Ganzes imstande sein muß, den Finanzbedarf in einer Finanzperiode insoweit zu decken, als hierzu Steuereinnahmen ausersehen sind. Bei Wahl einzelner Steuern und Steuerformen wird daher die finanzielle Auswertbarkeit und die Aussicht auf den Steuereingang stark mitsprechen. Es ist klar, daß die verschiedenen Steuerarten diesen Ansprüchen in verschiedenem Grade gerecht werden. Das Augenmerk des Gesetzgebers wird stets auf solche Steuern zu richten sein, die eine ausgiebige und sichere Deckung des Staatsaufwands in Aussicht stellen. Unter diesem Gesichtspunkt haben sich zu allen Zeiten und in allen Staaten die Zölle und inneren Verbrauchssteuern, besonders solche auf notwendige Lebens- und allgemeine Genußmittel oder auf Gegenstände des Massenkonsums, der fiskalischen Benutzung erfreut, wenn ihnen auch sonst unverkennbare Mängel und Schattenseiten anhafteten. Dagegen haben z. B. die direkten Luxussteuern, so gerecht sie auch sonst sein mögen, allgemein die Schwäche, daß die erzielten Einkünfte aus ihnen in einem Mißverhältnis zu den Erhebungskosten stehen, sie liefern einen zu geringen Ertrag.

2. Die Entwickelungsfähigkeit oder Beweglichkeit der Steuer. Sie kommt für das Steuerwesen in einer doppelten Hinsicht in Betracht. Die Steuern müssen einmal entwickelungsfähig sein, indem sie mit der Zunahme der Bevölkerung und des Volkswohlstands, mit dem Wachsen des Volksvermögens und Volkseinkommens, mit Verkehr, Handel und Weltwirtschaft dem Staate steigende Steuereinkünfte in Aussicht stellen. Die Steuern müssen aber sodann steigerungs- und anpassungsfähig sein, daß sie bei der nachweislich stetigen Zunahme des Finanzbedarfs nötigenfalls erhöht werden können, ohne Ungerechtigkeiten zu erzeugen. Sie müssen dazu benutzt werden können, Ausfälle bei andern Abgaben oder bei andern Einnahmequellen überhaupt zu decken. Sie müssen aber auch fähig sein, in Notzeiten einen außerordentlichen Bedarf zu decken. Jedes Steuersystem soll daher so eingerichtet sein, daß die Steuern oder doch einzelne Gruppen von ihnen die Möglichkeit bieten, eine solche Notfunktion zu verrichten. Die meisten Steuersysteme haben diese zweite Seite der Entwickelungsfähigkeit noch kaum auszubilden versucht. Die Ertrags- und Realsteuern sind am wenigsten entwickelungsfähig, mehr die Zölle, Aufwand- und Verkehrssteuern. Bei den neueren allgemeinen Einkommensteuern hat man mitunter eine gewisse Beweglichkeit vorgesehen, indem das jeweilige Finanzgesetz bestimmt, ob die einfachen gesetzlichen Steuersätze oder ein Vielfaches von diesen nach oben oder nach unten erhoben werden solle. Ein ähnliches Verfahren liegt der Bildung der sog. Steuerkapitalien zugrunde, die nach der Einkommenshöhe durch differenzielle Abstufung gebildet werden. Das jeweilige Finanzgesetz bestimmt dann den Prozentsatz, der von den Steuerkapitalien zu erheben ist.

3. Die Bestimmtheit der Steuer. Die Steuer muß dem Steuerpflichtigen gegenüber bestimmt sein. Sie muß hinsichtlich ihres Betrages, ihres Termins und ihrer Zahlungsart gesetzlich bestimmt und jeder Willkür entrückt sein (Adam Smith). Die Bestimmtheit in diesem Sinne ist erst eine Errungenschaft der neueren Epoche und hängt mit den Fortschritten der staatlichen und staatsrechtlichen Entwickelung der modernen Kulturstaaten aufs engste zusammen. Sie ist eigentlich erst in unseren Verfassungsstaaten erreicht worden, knüpft an einen gut gegliederten Verwaltungsapparat an und setzt ein geschultes, gewissenhaftes Beamtentum voraus. Die Bestimmtheit der Steuer schließt aber auch zugleich die Einfachheit in sich. Beide Grundsätze verlangen, daß die Steuergesetze ihren Inhalt in bestimmter, un-

zweideutiger Formulierung, in möglichster Klarheit und Einfachheit und in leicht verständlicher Sprache für die Beteiligten vortragen. Zu dem Gesetzestext sind leicht übersehbare Vollzugsbestimmungen zu erlassen, die diesen erläutern. Der Steuerpflichtige muß genau Höhe, Zahlungstermin und Zahlungsort erkennen können und von diesen Erfordernissen rechtzeitig benachrichtigt werden. Auch empfiehlt es sich, die wichtigsten Gesetzesbestimmungen und die Steuertarife auf die Veranlagungsformulare und Steuerzettel aufzudrucken. Die öffentliche Bekanntmachung dieser Tatsachen in den Tagesblättern und durch öffentliche Anschläge ist dabei unentbehrlich.

4. Die Bequemlichkeit der Steuer. Wir fassen darunter die Vorschriften zusammen, durch die die Veranlagung und Erhebung der Steuern für die Steuerpflichtigen und Steuerbehörden im Hinblick auf Ort, Zeit und Art geordnet sind. Die Steuern sind regelmäßig in der vom Staate anerkannten Währung zu entrichten: in Metall- oder Papiergeld. Eine Ausnahme besteht bei Erhebung der Zölle, die meist auch in Ländern mit Papierwährung in Gold zu bezahlen sind. Der Ort der Steuerleistung ist der Wohnort des Steuerpflichtigen oder der Ort, wo sich die steuerpflichtigen Gegenstände befinden. Die Zölle sind an sich an den Landesgrenzen zu erlegen. Jedoch werden sie häufig nur im allgemeinen vorgemerkt und durch das sogenannte Begleitscheinverfahren an einem Binnenzollplatz im Interesse des Verkehrs bezahlt. Endlich sind die Veranlagungs- und Zahlungstermine zweckmäßig zu legen. Beide sollen zeitlich nicht zu weit auseinander liegen, damit die der Besteuerung zugrunde liegenden Tatsachen sich nicht zu sehr verändern. Die Zahlungstermine sind entweder auf einen Tag gelegt und knüpfen dann an den die Steuerpflicht begründenden Vorgang an, wie bei Aufwand- oder Verkehrssteuern, sind also von den Jahreszeiten unabhängig, oder die Leistung der Jahressteuer ist in eine Mehrzahl von Terminen, die sich auf das Kalenderjahr verteilen, zerlegt und wird dann in Monats-, Vierteljahrs- oder Halbjahrsraten erhoben, wie bei den direkten Steuern. Aber auch bei den Aufwandsteuern kommt eine Verteilung auf mehrere Termine oder entsprechende Kreditierung vielfach vor. Bei Ansetzung der Zahlungstermine ist sowohl auf die erwerbswirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerzahler (Ernte!) als auch auf die Bedürfnisse der kassengeschäftlichen Durchführung des Staatshaushalts Rücksicht zu nehmen.

5. Das Streben nach den geringsten Erhebungskosten. Wie alle Einkünfte eines Wirtschaftsbetriebes gewisse Ausgaben

oder Kosten des Betriebs verursachen, so ist dies auch der Fall bei der Finanzwirtschaft und im Steuerwesen. Auch hier handelt es sich zunächst um Roherträge, die erst nach Abzug der Betriebsaufwendungen sich in Reinerträge verwandeln. Der Staatsaufwand umfaßt daher zwei Gruppen von Ausgaben, die Betriebs- und Erhebungskosten der einzelnen Einnahmezweige einer- und die eigentlichen Staatsverwaltungsausgaben andererseits. Nur die Reinerträge der Besteuerung sind somit zur Bestreitung der Staatsausgaben verfügbar. Im Interesse der Staatsverwaltung liegt es daher, einen möglichst hohen Reinertrag aus den Steuern zu erzielen und die Erhebungskosten möglichst einzuschränken. Wir haben es deshalb im wesentlichen zu tun mit einer Anwendung des „ökonomischen Prinzips" oder des „Prinzips der Wirtschaftlichkeit" auf das Steuerwesen, um mit möglichst geringen Opfern an Kosten, möglichst viel Erfolg an Einkommen zu erzielen. Denn je mehr es gelingt, jene in ihrer Höhe zu reduzieren, desto ausgiebiger können die Kollektivbedürfnisse befriedigt werden. Der Staat muß in dieser Hinsicht nach den gleichen Erwägungen verfahren wie jede andere Einzelwirtschaft. Die Erhebungkosten sind am höchsten bei den Zöllen und Verbrauchssteuern, die einen komplizierten, kostspieligen Verwaltungsorganismus und zahlreiche Kontroll- und Überwachungsbehörden notwendig machen. Dagegen sind sie geringer bei den direkten Steuern, namentlich wenn der Staat die Gemeinden auch mit der Erhebung der Staatssteuern betraut. Wiederum niedriger sind sie bei den Personalsteuern als bei den Realsteuern, weil diese umfassende Katasterarbeiten und Revisionen bedingen. Die Erhebungskosten können endlich noch in dem Maße verringert werden, in dem sich die Verbindung mit Banken, Geldinstituten, der Postverwaltung usw. oder die Benutzung von Schecks und ähnlichen Anweisungen auch für die Steuererhebung nutzbar machen läßt. Die Entwickelung dieser Zahlungsmethoden ist aber in den meisten Staaten noch gering.[1])

§ 3. **Die Steuer als volkswirtschaftliche Erscheinung.** Die Steuer kann von den Lebensbedingungen der Volkswirtschaft nicht losgelöst werden. Daher muß die ganze Anlage der Besteuerung diesen angepaßt werden. Die Frage nach Maß und Art der Belastung der einzelnen Wirtschaften durch Steuern wird zu einem wichtigen volkswirtschaftlichen Problem. Wie schon früher hervor-

---

1) Schanz, Moderne Formen der Steuereinziehung in Berlin und Österreich. Finanzarchiv 14, S. 349—357.

gehoben wurde, können alle Steuern, gleichviel welche Bezeichnungen sie führen, nur aus dem Vermögen der Einzelwirtschaften als dem in einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen Fonds von Sachgütern geschöpft werden, die zur Bedürfnisbefriedigung verfügbar sind (Steuerfonds). Die Steuern sind aber regelmäßige Abgaben, die sich periodisch von Jahr zu Jahr wiederholen. Die Steuerpolitik muß daher zur Lösung ihrer Aufgaben in der Hauptsache auf diejenigen Bestandteile des Steuerfonds als nutzbare Steuerquelle zurückgreifen, die eine fortdauernde Inanspruchnahme zulassen. Dabei ist natürlich die Auswertung einer nur vorübergehend nutzbaren Steuerquelle nicht ausgeschlossen. Aus diesen Grundtatsachen heraus haben wir einer Mehrzahl von Fragen näher zu treten. Allen diesen aber ist gemeinsam, daß wir es mit den Grundsätzen der Benutzung des Steuerfonds oder mit den volkswirtschaftlichen Prinzipien der Besteuerung zu tun haben. Zunächst entsteht die Frage, was als Steuerquelle benutzt wird und benutzt werden kann (Wahl der Steuerquelle). Sodann aber sind die leitenden Gesichtspunkte dieser Benutzung zu erörtern (die Benutzungsart der Steuerquelle). Endlich sind die Entscheidungen zu prüfen, wer der Steuerzahler und der Steuerträger sein soll (Person des Steuerpflichtigen). In dieser letzteren Frage steckt dann zugleich auch das ganze Problem der Steuerüberwälzung.

I. Wahl der Steuerquelle.

Das Vermögen kommt als Steuerquelle in einer zweifachen Anwendung in Betracht. Einmal fragen wir, welches ist die Steuerquelle, die regelmäßig, dauernd zur Belastung herangezogen werden kann und sodann, aus welchem Born schöpft die Besteuerung in außerordentlichen Fällen und in Notzeiten. Daraus ergibt sich für unsere Betrachtungen die Unterscheidung in eine dauernde und in eine periodisch ausnutzbare Steuerquelle.

1. Die dauernde Steuerquelle kann nur der tatsächliche Wirtschaftserfolg, können nur die Früchte des Erwerbslebens sein, jene periodischen Zugänge eines Wirtschaftsbetriebs, die innerhalb einer Wirtschaftsperiode vom Rechtssubjekt verbraucht werden können, ohne seine ökonomische und soziale Lage zu verschlechtern oder seine wirtschaftlichen Handlungen zu beeinträchtigen. Bei der Wahl der Steuerquelle ist deshalb oberster Grundsatz, die steuertechnische Auswertung der Einkommensbildung und Einkommensverteilung anzuschließen. Alle periodischen Steuern und dauernden Abgaben müssen daher aus dem Einkommen der

Einzelwirtschaften bestritten werden. Für die Steuer als ständiges Finanzinstitut kommt demgemäß als solche normale Steuerquelle nur das Volks- oder Nationaleinkommen in Betracht. Die Steuertechnik würde aber ihren Aufgaben nicht gerecht zu werden vermögen, wenn sie sich damit begnügte, nur den endgültigen Effekt des ganzen Entwickelungsprozesses, das abgeschlossene Einkommen, zur Leistung heranzuziehen. Dies würde ein Einlenken in die verfehlte Theorie von der einzigen Steuer (s. o.) bedeuten, und hierdurch würde das Steuerproblem zumal in einem großen, modernen Kulturstaate überhaupt nicht zu lösen sein. Die Steuertechnik muß vielmehr an die beiden Seiten des Wirtschaftsbetriebes anknüpfen, an die Einnahmewirtschaft durch ein System der Erwerbsbesteuerung und an die Ausgabewirtschaft durch die Aufwandsteuern. Jene hat daher nicht nur den Enderfolg, sondern auch den Werdeprozeß der konstitutiven Elemente der Einkommensbildung in allen Stadien aufzusuchen. Diese dagegen schließt sich an die Einkommensverwendung an und benutzt die einzelnen Aufwand- und Verbrauchsakte zum Ausgangspunkt der Besteuerung. In letzter Linie werden auch die Aufwandsteuern aus dem Einkommen entrichtet, nur suchen sie eine aus dem Aufwand abgeleitete Leistungsfähigkeit steuerlich zu erfassen. Die Erwerbsbesteuerung spaltet sich daher in eine Anzahl spezieller Steuerformen: Ertrags-, Vermögens-, Verkehrs-, Umsatz- und Einkommensteuern. Die Aufwandbesteuerung wird gebildet aus inneren Verbrauchssteuern, Zöllen und direkten Aufwandsteuern. Erst beide Hauptgruppen von Steuern zu einem geschlossenen Steuersystem zusammengefügt, vermögen die dauernd nutzbare Steuerquelle in ein solches Gepräge zu gießen, das den Aufgaben der modernen Finanzwirtschaft entspricht.

Wenn auch alle Steuern in letzter Linie aus dem Einkommen entrichtet werden müssen, so ist die regelmäßige Steuerquelle doch keineswegs mit dem sogenannten freien Einkommen gleichbedeutend. Bei diesem denken wir an dasjenige Einkommen, das vom Gesamteinkommen übrig bleibt nach Bestreitung des notwendigen, durchschnittlichen oder landesüblichen Lebensbedarfs. Vielmehr ist das gesamte Einkommen der Einzelwirtschaften als periodische Steuerquelle zu bezeichnen. Ein Abgehen von diesem Grundsatz würde den äußerst dehnbaren Begriff „landesübliche Lebenshaltung" zum Ausgangspunkt für die Besteueuerung nehmen und ihre Ordnung ihrer festen Grundlage berauben. Um deswillen ist es aber keineswegs ausgeschlossen und unzulässig, aus sozialpolitischen und steuertechnischen Erwägungen die kleinen und kleinsten Einkommen

von gewissen Steuern zu befreien (steuerfreies Existenzminimum bei der Einkommensteuer).

2. Die unperiodisch auswertbare Steuerquelle kann aber auch das Vermögen in seiner Funktion als Grundlage des dauernden Erwerbs oder das Kapital sein. Da auf die Dauer und regelmäßig nur das Volkseinkommen Steuerfonds sein kann, so ist im allgemeinen ein wiederholtes oder gar ständiges Zurückgreifen auf das Volksvermögen oder Nationalkapital zu verwerfen. Ein solches Verfahren würde sich von selbst erledigen. Denn die ganze Volkswirtschaft würde darunter leiden, der gesamte Produktionsprozeß mit seiner Erneuerung des Volkswohlstandes würde gestört werden, und die Einzelwirtschaften würden zugrunde gehen. Allein der an sich gültige Grundsatz der „Schonung des Vermögens und Kapitals“ kann aber nicht dahin ausgelegt werden, daß jede Auswertung des Kapitals als Steuerquelle unter allen Umständen unzulässig sei. Wenn auch reelle, d. h. das Kapital als solches absorbierende Vermögenssteuern als dauernde und normale Finanzinstitute verwerflich sind, so kann es doch Fälle geben, wo von dieser Regel abzuweichen ist. Die Voraussetzung hierfür ist ein außerordentliches Finanzbedürfnis und dessen Entstehung durch einen außerordentlichen Notstand. Beim Zusammentreffen dieser beiden Vorbedingungen ist als Prinzip festzuhalten, daß außerordentliche Notzeiten auch außerordentliche Notmittel erfordern können. Aus diesem Vordersatze ist die Folgerung abzuleiten, daß der Staat in großen Notlagen berechtigt, ja verpflichtet ist, auch das Nationalkapital zu einer reellen Steuerleistung heranzuziehen.

Da aber alles Wirtschaftsleben an die Einzelwirtschaften gebunden ist, so kann eine reelle Absorbierung nur in Form einer Schmälerung des Kapilalbestandes der Einzelwirtschaften steuerpflichtiger Rechtssubjekte geschehen. Mittelbar wird dadurch der Bestand des Nationalkapitals beschnitten. Denn in Kriegszeiten, in politischen oder wirtschaftlichen Katastrophen kann der Staat vor die Wahl gestellt sein, entweder auf seine selbständige, nationale Lebenstätigkeit zu verzichten oder durch einen operativen Eingriff den ganzen Körper am Leben zu erhalten. Hier kann der Grundsatz der Unantastbarkeit der nationalen Erwerbsmittel, des Nationalkapitals nicht soweit zugespitzt werden, daß darüber die Selbständigkeit der Nation und des Staates zugrunde geht. Die Steuerformen werden hier regelmäßig diejenigen der materiellen oder reellen Vermögenssteuern sein.[1] Die Zulässigkeit der Zerstörung von Teilen des

1) Davon sind zu unterscheiden die nominellen oder formellen Vermögens-

Nationalkapitals ist aber an das Zusammentreffen dieser beiden Bedingungen gebunden: außerordentlicher Finanzbedarf und außerordentlicher Notstand. Denn in diesem ursächlichen Konnex liegt zugleich die Grenze für die Anwendung dieses Prinzips und eine feste Rechtsgarantie für die Steuerpflichtigen. Weitergehende Anwendungsfälle, wie z. B. die Verwendung des Ertrags solcher Kapitalsteuern zur Erwerbung produktiver Kapitalanlagen durch den Staat oder durch Herbeiführung einer andersartigen Verteilung des Volksvermögens, wiederum schwere Notstände ausgenommen, sind unstatthaft.[1])

II. Die Benutzungsart der Steuerquelle.

Nachdem wir im Vorausgehenden die Frage behandelt haben, was Steuerquelle ist oder sein soll, haben wir nunmehr die Art ihrer Benutzung zu untersuchen. Im Mittelpunkt stehen dabei die Wechselbeziehungen zwischen dem finanzpolitischen Verfahren und den volkswirtschaftlichen Bedingungen des Steuerwesens.

Wir werden hierbei zunächst auszugehen haben von dem Zweck der Steuer überhaupt. Dieser ist ein finanzieller und wird durch die Funktion repräsentiert, zur Deckung des Staatsaufwands in angemessenem Umfange beizutragen. Nach unsern Kultur-, Staats- und Finanzzuständen hat die Besteuerung diese wesentlich zu bewirken; denn sie ist heute die Hauptquelle der Staatseinnahmen. Somit aber müssen wir in der Steuer einen festen Bestandteil des ganzen Finanzwesens erblicken, und daher teilt sie auch Eigenschaften, Zwecke und Merkmale der Finanzwirtschaft überhaupt.

---

steuern, die nur eine ergänzende Funktion bei der Erwerbsbesteuerung zu erfüllen haben. Auch die verkehrssteuerartigen Vermögenssteuern, wie Erbschafts-, Schenkungssteuern und die eigentlichen Verkehrssteuern (Umsatz- und ähnliche Steuern) sind nicht hierher zu zählen, da sie einem andern Prinzipe folgen.

1) Die Frage nach der unperiodisch auswertbaren Steuerquelle ist streng zu scheiden von derjenigen der einzelwirtschaftlich-reellen und volkswirtschaftlich-reellen Vermögenssteuer. Beide Formen sind möglich. Bei jener wird nur Einzelvermögen absorbiert, bei dieser werden auch Teile des Nationalkapitals aufgesogen. Eine ausnahmsweise Auswertung des Nationalkapitals als solchem kann es nur in einzelwirtschaftlicher Form geben, da immer nur Teile des Individualvermögens durch diese Besteuerung angesprochen werden können. In Notzeiten kann mit der Besteuerung über die Früchte des Wirtschaftslebens hinausgegangen werden (Prinzip); die Form, in der dies geschieht, kann dann entweder eine einzelwirtschaftlich-reelle oder eine volkswirtschaftlich-reelle Vermögenssteuer sein. Entweder werden nur Vermögensteile des Einzelnen oder der Besitzstand der ganzen Volkswirtschaft wird gemindert (Maß des Prinzips). Dagegen Wagner, Finanzwissenschaft II, S. 318—322.

Die Steuer erscheint daher in ihrem Wirksamwerden nur als Mittel zum Zweck, sie ist wie jene niemals Selbstzweck. Sie beschränkt sich für ihren Anteil an der Gesamtdeckung auf die Bereitstellung derjenigen wirtschaftlichen Mittel, zunächst der Sachgüter, deren der Staat und die übrigen öffentlichen Körper zur Erfüllung ihrer Zwecke und zur Lösung ihrer Aufgaben bedürfen. Das Maß der Steuer ist gegeben durch den Umfang der öffentlichen Tätigkeiten und Leistungen und die aus diesen hervorgegangenen Ausgaben. Die Steuer ist somit ein Bestandteil des ganzen finanziellen Organismus des Staats. Für die Benutzung der Steuerquelle ergibt sich daher als erstes volkswirtschaftliches Prinzip die durch den Zusammenhang mit der Finanzwirtschaft gegebene Relativität der Steuer: Steuern dürfen nur insoweit erhoben werden, als sie zur Deckung des Staatsaufwands notwendig sind. Sie dürfen niemals „auf Vorrat“, im Hinblick auf etwa erst in der Zukunft auftretende Finanzbedürfnisse schon in dem dafür erforderlichen Maße in der Gegenwart ausgeschrieben und eingezogen werden.[1]) Dabei ist dann wiederum auch hier die allgemeine Dekkungsregel zu beobachten, daß die dauernde Steuerquelle für den regelmäßigen Bedarf und die unperiodisch-auswertbare Steuerquelle nur für den außerordentlichen Bedarf in Notzeiten als Dekkungsfonds anzusprechen ist. Dieser Grundsatz ist allerdings für die meisten Fälle nur von prinzipieller Bedeutung, da die Aufwandszwecke im modernen Staate ohnehin die Tendenz haben, über die verfügbaren Deckungsmittel hinauszuwachsen. Eine müßige Theorie aber ist sie keineswegs, da es an praktischen Verfehlungen dagegen nicht mangelt.[2])

Das entwickelungsgeschichtliche Geschehen der modernen Kultur-

1) Mit dem Schlagwort der Bewilligung von „Steuern auf Vorrat“ muß man sehr vorsichtig operieren und das Wesentliche vom Zufälligen scheiden. Steuern auf Vorrat liegen m. E. nur vor, wenn die Regierung sich einstweilen und ohne materiellen Grund Steuern bewilligen läßt. Wenn aber ein Finanzplan aufgestellt wird, der vielleicht erst im Laufe der Jahre zu vollem Auswirken gelangt, z. B. bei großen Marinevorlagen oder kolonialpolitischen Unternehmungen, so ist es gleichwohl eine Forderung einer großzügigen Finanzpolitik, wenn schon in der Gegenwart steuerpolitisch für die Zukunft durch ausreichende, wenn auch nicht sofort notwendige Steuereinnahmen gesorgt wird und nicht erst stückweise für die unmittelbare Gegenwart Vorkehrungen getroffen und es der Zukunft überlassen wird, für den künftigen Aufwand Deckung zu schaffen. Überschüsse bis zum Eintreten des vollen Bedarfs werden dann zweckmäßig schon von vornherein für die Tilgung der Staatsschulden bestimmt.

2) So hat die Finanzpolitik im Deutschen Reich im Laufe der letzten 10 Jahre öfters gegen diese grundlegende Forderung gesündigt.

staaten zeigt das Gesetz der wachsenden Zunahme der Staatszwecke und damit der steigenden Vermehrung der Steuern nach Maß und Zahl. Wenn wir nun die Steuer als volkswirtschaftliche Erscheinung zu begreifen suchen, so entsteht die Frage, wo die Grenze der Besteuerungsmöglichkeit liegt. Daß eine solche prinzipiell wie praktisch eintreten kann, ist nicht zu bestreiten. Eben so wenig läßt sich ziffermäßig der Punkt angeben, wo die Steuerlast zu einer solchen Überlastung wird und sich der Druck auf die Einzelwirtschaften zu einer positiven Störung des Erwerbslebens verdichtet. Die Steuer erscheint unter diesem Gesichtswinkel als ein Bestandteil des großen gesellschaftlichen und volkswirtschaftlichen Organismus der Völker und ist von den Wechselbeziehungen des Ganzen zu seinen Teilen abhängig. Da sich aber das gesamte volkswirtschaftliche Geschehen in den Lebensäußerungen der Einzelwirtschaften abspielt, so ist es klar, daß auch die Steuer zu diesem in einem Grundverhältnis steht. Die volkswirtschaftliche Wertung und die einzelwirtschaftliche Wirkung der Steuer hängt demgemäß von den ökonomisch-technischen und sozialen Reflexen ab, die jene Güter- und Wertübertragungen von den Einzelwirtschaften auf die Kollektivwirtschaften hervorrufen. Sie werden allerdings meist mittelbarer und immaterieller Art sein. Die Grenzen der Besteuerung liegen eben, wie schon a. a. O. nachgewiesen wurde (s. o. I § 3), in ihrer relativen Reproduktion. Maß und Methode der Benutzung des Steuerfonds ist damit durch den Grad der Überschußerzeugung bedingt, in dem eine solche über den nationalen Kräfte- und Wertverbrauch möglich ist. Je mehr es gelingt, so Überschüsse zu reproduzieren, desto stärker kann auch die Anspannung der Besteuerung sein. Wenn aber ein Mißverhältnis zwischen dieser und jenen eintritt, dann ist die Grenze der Steuerleistungsfähigkeit erreicht. Jedes Mehr an Belastung bedeutet ein Weniger an wirtschaftlicher Produktivkraft, wodurch zuerst eine Stagnation und sodann ein allmähliges Einschlafen der nationalen Kräfte herbeigeführt wird, das die Völker zwingt, sich mit dem Notwendigsten in ihrer Finanzwirtschaft zu bescheiden. Sie werden zu Greisen unter den Völkern und siechen dahin.

Aber auch vom Standpunkt des technischen Betriebes der Einzelwirtschaften muß die Steuer betrachtet werden. Die Steuern erscheinen uns hier als Aufwendungen, Ausgänge, Ausgaben, die vom Rechtssubjekt für den Wirtschaftsbetrieb innerhalb einer Wirtschaftsperiode zu machen sind. Sie müssen vom Ertrage der wirtschaftlichen Tätigkeit abgezogen werden, um das Einkom-

men einer Einzelwirtschaft zu berechnen. Sie treten — wenn auch aus andern Rechtsgründen erhoben, so doch tatsächlich und rechnungsmäßig — an die Seite der sonstigen Aufwendungen, die gemacht werden müssen, um fremde Sachgüter zu erwerben, fremde Kapitalien und fremde Arbeit für die wirtschaftliche Produktion zu gewinnen. Deshalb werden sie für den Wirtschaftsbetrieb zu einem festen Bestandteil der Produktionskosten. Jeder Wirtschafter und Unternehmer wird die zu entrichtenden Steuern und Abgaben ebenso in die Geschäftsunkosten und Betriebsspesen seiner Bilanz einstellen, wie die Ausgaben für die Beschaffung von Roh- und Hilfstoffen oder Werkzeugen und Maschinen, wie die Aufwendungen für Schuldzinsen, Versicherungsspesen, Gehälter, Arbeitslöhne, Pachten, Mieten u. dgl. m. Jede gesellschaftliche Unternehmung, Aktien-, Kommandit-, Bergwerksgesellschaft, Genossenschaft usw. wird die Steuern im Soll (Debet) des Gewinn- und Verlustkontos vortragen.[1]) Alle Steuern schließen sich demgemäß tatsächlich an den technischen Betrieb und an die Bildung und den Erwerb des Einkommens an. Viele Steuern gehen ohne weiteres auch finanztechnisch vom Werden des Produktionsbetriebes aus, so viele Aufwandsteuern, die Zölle, Vermögens- und Verkehrssteuern. Dies gilt auch von den Ertragssteuern, die nach „äußeren Merkmalen“ veranlagt werden. Denn auch hier wird die Steuer erhoben von einer in der Entstehung begriffenen, in Zukunft abgeschlossenen und in der Gegenwart als wahrscheinlich angenommenen Partiale des Einkommens. Wenn sich die Einkommensteuern an das gebildete, d. h. im wirtschaftlichen Prozeß abgeschlossene (generelle oder spezielle) Einkommen wenden, so erfolgt die tatsächliche Zahlung dieser Steuern durch das Rechtssubjekt doch aus dem Fonds der Güter der laufenden, also noch nicht vollendeten, nicht aus demjenigen einer bereits abgelaufenen Wirtschaftsperiode. Die formelle Verrechnung der Steuern schließt sich daher auch analog der Verrechnung der übrigen Produktionskosten an. Einmal zu zahlende Steuern, wie z. B. die Besitzwechselabgaben oder Erbschaftssteuern, werden auf das stehende Kapital, regelmäßig wiederkehrende Abgaben, wie direkte Steuern, Wechselstempel, Verbrauchssteuern usw., auf das umlaufende Kapital zu buchen sein. Für die bilanzmäßige Behandlung einer einzelnen Steuer ist daher weniger ihre

1) Ob und inwieweit die konkreten Steuergesetze z. B. bei der Einkommensteuer den Abzug auch der Steuern gestatten oder nicht, ist für die vorliegende Frage ohne Belang.

technische Eigenart, als ihr nicht periodischer oder periodischer Charakter entscheidend.[1])

Aus diesen Erfahrungen des Wirtschaftslebens geht der enge Zusammenhang der Steuer mit dem einzelwirtschaftlichen Produktionsbetrieb hervor. Vom Standpunkt der Volkswirtschaft aber gewinnen wir die Erkenntnis, daß alle Steuern in unlösbarer Verbindung mit den Produktions- und Umsatzprozessen stehen. Darum ist die Benutzung der Steuerquelle nicht zu trennen von den Vorgängen der nationalen Produktion und der Verteilung des Volkseinkommens. Darin liegt zunächst die Grundlage für die Bildung der Steuersysteme. Die Gliederung der einzelnen Steuerarten schließt sich daher einmal an die Erscheinungen der Produktion und des Erwerbs, an die Wirtschaft als Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft an, und sodann nimmt sie die Tatsachen des Aufwands und des Verbrauchs zum Ausgangspunkt der Steuerveranlagung, knüpft die steuertechnischen Vorgänge an die Wirtschaft als Verwendungs- und Nutzungsgemeinschaft an. Aus dieser Grundlage gehen die beiden Haupttypen der Besteuerung hervor: die Erwerbsbesteuerung einer- und die Aufwandbesteuerung andrerseits. Beide spalten sich dann wieder in eine Mehrzahl von Unterarten und konkreten Steuerformen, die mit speziellen Funktionen im Räderwerk der Besteuerung ausgestattet sind. Aus dieser inneren Verbindung zwischen Steuer und Wirtschaft nach beiden Richtungen hin erklärt sich aber noch eine zweite Erscheinung: die Beeinflussung der Produktion durch die Besteuerung. Es ist klar, daß durch einen solchen Zusammenhang Wirkungen hervorgerufen werden, die sich zu rezeptiven Äußerungen der Wirtschaftsbetriebe verdichten, die Herstellung der Sachgüter nach Menge, Art, Zeitpunkt usw. befördern oder hemmen. Sie sind potenzieller Natur und gleichen einigermaßen den Überwälzungsprozessen, indem auch sie indirekt auf bestimmte Ergebnisse abzielen. Sie erscheinen als mögliche, wahrscheinliche, mitunter auch als beabsichtigte Nebenwirkungen der Steuer, die nur im Keime vorhanden sind und erst zur Auslösung kommen sollen, z. B. eine Bekämpfung der Überproduktion der Spirituserzeugung durch eine entsprechende Einrichtung der Branntweinsteuer. Das auf diesem Gebiete auch des guten zu viel geschehen kann und wohl manchmal auch geschehen ist, soll nicht in Abrede gestellt werden.

---

1) Zu dieser Frage mit abweichender Anschauung vgl. Wagner, Finanzwissenschaft II. §§ 152 ff., S. 361 ff.

Allein es ist immerhin noch ein gewaltiger Unterschied, ob man die Besteuerung an die Produktions- und Verwendungsgemeinschaft anknüpft, vielleicht auch etwaige Nebenwirkungen erstrebt, die Steuer aber selbst als passive Erscheinung behandelt, oder ob man mit Absicht ihr eine aktive Verrichtung, ein spontanes Wirken überträgt. Dort erscheint die Steuer als Objekt einer Entwickelung, hier wird sie als Subjekt erkoren, um eine bestimmte Entwickelung erst hervorzurufen. Darum ist der sozialpolitische Zweck der Steuer zu verwerfen. Wenigstens in dem Sinne, daß die Steuer ein Mittel zur Regulierung der Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens, zur Korrigierung der Wirkungen des freien Verkehrs ist oder sein soll. Das Gleiche gilt von den weiteren Zweckfunktionen der Steuer, regulierend in die Verwendung des Einzeleinkommens und Einzelvermögens einzugreifen. Zunächst steht diese ganze Auffassung im Widerspruch zu den allgemeinen Aufgaben der Finanzwirtschaft überhaupt. Denn, wie bereits hervorgehoben wurde, ist diese nicht Selbstzweck, sondern Mittel zum Zweck. Analogerweise gilt das Gleiche von dem Hauptmittel der Finanzwirtschaft, von der Steuer. Eine Besteuerung in diesem sozialpolitischen Sinn vermöchte zwar durch reelle Vermögens- und stark progressive Einkommen- und Erbschaftssteuern die wirtschaftlichen Mittel bestimmter Kategorien von Einzelwirtschaften zu beschneiden und erheblich zu kürzen, aber an sich noch keine andersartige Verteilung dieser Wirtschaftsmittel herbeizuführen. Sie könnte bestenfalls nur verhüten, daß Vermögensmassen über eine bestimmte Grenze hinauswachsen. Eine Veränderung der Verteilung des Volksvermögens könnte erst durch die Verwendung der so gewonnenen Kapitalien bewirkt werden. Die weiteren volkswirtschaftlichen Folgen dieses Verfahrens für die Bildung des Volkseinkommens überhaupt und für seine Verteilung unter die einzelnen sozialen Klassen sind schlechterdings unübersehbar. Die größte Unsicherheit des Besitzes und Erwerbes, sowie eine Lähmung jeglichen Unternehmungsgeistes müßten sich als Begleiterscheinungen einstellen. Zudem ist es mehr denn fraglich, ob durch einen solchen gewaltsamen Eingriff eine bessere Vermögens- und Einkommensverteilung zu erzielen wäre, als durch die Vorgänge des freien Verkehrs, der durch Sitte, Gesittung und Recht gebändigt und geläutert wird. Endlich würde die Wohlfahrt der ganzen Volkswirtschaft dem jeweiligen und wechselnden Launen zufälliger, parlamentarischer Majoritäten preisgegeben sein, die nicht nur das Maß der „sozialpolitischen Steuer“, sondern auch die Verwendung ihres

Ertrags in der Hand haben würden. Keine Regierung würde aber stark genug sein, etwaigen Zerstörungsgelüsten einen wirksamen Damm entgegenzusetzen.

Vielmehr kann ein sozialpolitisches Problem nur in der Verteilung einer gegebenen Steuerlast gefunden werden. Die einzelnen Steuersubjekte haben nach dem Maße ihrer individuellen und tatsächlichen Leistungsfähigkeit an den öffentlichen Lasten teilzunehmen. Dieser Grundsatz wird sich dann äußern in einer entsprechenden Entlastung der schwächeren Schultern, in einer relativ stärkeren Besteuerung der großen und fundierten Einkommen und in einer Schonung der kleinen Einkommen, in einer angemessenen Ausgleichung der Aufwandsteuern, die vor allem die unteren Klassen relativ mehr belasten als die oberen, durch ein System geeigneter Vermögens-, Einkommen- und Verkehrssteuern. Der Staat braucht sich deswegen nicht jeder Einwirkung auf den Verteilungsprozeß ganz zu enthalten. Die Mittel liegen aber mehr auf dem Boden einer mittelbaren Prävention als in der unmittelbaren Repression. Sie können bestehen in der Ausdehnung der Staatstätigkeiten auch auf dem Gebiete der materiellen Produktion, in der Erwerbung wichtiger Anlagen und Kapitalien durch den Staat (Bergwerke!), in der Schaffung gesamtheitlicher Organisationen zur Eindämmung der individuellen Interessen zugunsten der Gemeinschaft und endlich in der Beförderung aller Organbildung, die zwischen den Extremen des Besitzes und der Besitzlosigkeit leistungsfähige Zwischenglieder schafft. Überall handelt es sich nicht darum, Vorhandenes in seiner Entwickelung durch Gewalt zu hemmen, sondern korrelative Institute ins Leben zu rufen, die einen ergänzenden oder ersetzenden Ausgleich begründen. Ein brutaler Eingriff in die Verteilung des Volksvermögens und Volkseinkommens vermittelst der Besteuerung muß nach dem Gesagten dem Wesen der Steuer fremd bleiben.[1]

III. Die Person des Steuerpflichtigen.

Die Steuerpflichtigen oder Steuersubjekte sind diejenigen Personen, von denen die Steuern erhoben werden. Sie sollen sie aus ihrem Einkommen zahlen, bestreiten. Da aber alle Steuern aus den ökonomischen Mitteln der Einzelwirtschaften entrichtet werden, so

1) Vergl. dazu Wagner, a. a. O. II, S. 205ff. mit eingehender literargeschichtlicher Behandlung; ebenso v. Heckel, Die finanzwissenschaftlichen Schriften Adolf Wagners. Jahrb. für Nationalök. und St. III. F. Bd. 19, S. 869—873; ebenso oben in diesem 1. Kapitel I. § 1, S. 126—128; v. Philippovich, Die Regelung der Einkommensverteilung durch Wirtschaftspolitik. Zeitschr. f. Volksw., Soz.-Pol. und Verw. Bd. 16. 1907, S. 149—169.

stellen diese den Born dar, aus dem jede Besteuerung schöpft. Wir können daher auch von Leistungen der Einzelwirtschaften durch ihre Rechtssubjekte sprechen. Denn die Rechtssubjekte vertreten ihre Wirtschaften und repräsentieren deren gesamten Lebenskreis. Diese Rechtssubjekte sind aber wiederum zweierlei Art. Sie sind entweder die Inhaber der Wirtschaft und die Eigentümer ihrer Kapitalien und Errungenschaften, oder sie üben wirtschaftliche Handlungen als Stellvertreter im Auftrage von Personenvereinen aus, erwerben für diese Rechte und gehen für sie Verpflichtungen ein. Darnach gliedern sich die Steuerpflichtigen von vornherein in zwei Hauptgruppen, in physische (natürliche) Personen und in nichtphysische (juristische, moralische, fingierte) Rechtssubjekte. Eine Zwischenstellung nehmen endlich die Fälle ein, in denen eine physische Person zwar Wirtschaftssubjekt ist, dieses aber seine Funktionen auf einen Dritten überträgt, wie z. B. bei der Pacht. Betrachten wir nun diese Gliederung im einzelnen.

Die physischen Personen sind für die Besteuerung die Staatsangehörigen (Inländer), die Angehörigen anderer Gliederstaaten in einem Bundesstaat oder Staatenbund und endlich die Staatsfremden (Ausländer). Die Ausdehnung der Steuerpflicht ist hier je nach den Steuerarten verschieden geregelt. Steuertechnische Schwierigkeiten können bei den physischen Personen nach dem Wohnsitz entstehen. Man wird hier unterscheiden müssen Inländer mit inländischem und Inländer mit ausländischem Wohnsitz, und Ausländer mit inländischem, vorübergehendem oder dauerndem Wohnsitz, mit Aufenthalt im Inland zu Erwerbszwecken und Ausländer mit ausländischem Wohnsitz und wirtschaftlichen Interessen im Inland. Stehende Kapitalien (Grundbesitz, Gewerbebetrieb) im Inland gelten stets als inländische Steuerobjekte.

Bei den Ertrags-, Einkommen- und Vermögenssteuern sind Inländer und Ausländer in unserem modernen Kulturstaate vom Gesetz einander gleichgestellt. Die im Inland befindlichen Ertragsobjekte, Vermögensmassen und das im Inland erworbene Einkommen ist in gleicher Weise beim Staatsangehörigen, Bundesangehörigen und Ausländer der Steuer unterworfen. Beim Inländer und Bundesangehörigen bleiben steuerfrei die Einkünfte aus Grund-, Gebäudebesitz und Gewerbetrieb, die außerhalb des Staatsgebiets liegen, Vermögensobjekte in einem andern Staate und Besoldungen und Ruhegehälter, Unterstützungen, die aus einer fremden Staatskasse bezahlt werden. Für Einnahmen der letzteren Kategorie, die von der inländischen Staatskasse bezahlt werden, ist unter allen Umständen die inlän-

dische Besteuerung zuständig. Der Inländer im Ausland bleibt steuerfrei, sofern er nicht Einkünfte aus Erwerbsquellen bezieht, die im Inland liegen (Grund-, Gebäudebesitz, Gewerbebetrieb) und daher der heimischen Steuer vorbehalten sind. Die generelle Befreiung der Ausländer von der Erwerbsbesteuerung, wie sie wohl früher öfters geübt wurde, um diese Personen nicht zu vertreiben, ist in den neueren Steuergesetzen mit Recht beseitigt worden. Steuerrechtlich ist der Ausländer dem Inländer mit den vorerwähnten Modifikationen gleichgestellt. Doch wird meistens vorausgesetzt, daß der Ausländer zur Begründung der Steuerpflicht sich längere Zeit (1—2 Jahre) überhaupt oder des Erwerbes halber im Inland aufhält oder daselbst seinen Wohnsitz hat. Inländische Erwerbsquellen sind auch dann mit ihren Früchten im Inland steuerpflichtig, wenn die daraus fließenden Einkünfte von Ausländern nach dem Ausland bezogen werden. Mitunter hat man auch gestattet, daß die Ausländer nicht ihr gesamtes Einkommen im Inland versteuern, sondern nur nach Maßgabe des im Inland gemachten Verbrauchs oder Aufwands, in dem dieser zu ihrem Gesamteinkommen steht. Steuerbefreiung hat man auch häufig den kleinen oder kleinsten Einkommen (Existenzminimum) gewährt. Daneben kommen noch einzelne subjektive Steuerfreiheiten bestimmter inländischer oder im Inland wohnender Personen vor (Landesherr, Gesandte, Militärpersonen, fromme Stiftungen u. a m.).[1]

Wesentlich einfacher gestaltet sich die Bestimmung des Steuerpflichtigen bei den Aufwand-, Verkehrs- und Erbschaftssteuern. Hier entscheidet lediglich der Ort, wo die eine Steuer begründende Tatsache zum Austrag kommt. Alle Verbrauchssteuern, Zölle, direkten Aufwandsteuern, Besitzwechselabgaben, Stempelsteuern usw. sind von derjenigen Person zu entrichten, bei welcher der Steuergrund eintritt, gleichviel ob dies beim Inländer, Bundesangehörigen oder Staatsfremden der Fall ist. Tatsache, Umfang und Maß der Steuer sind dabei gleich. Nur bei der Erbschaftssteuer bestehen Abweichungen. Unbedingt von der Auflage befreit sind ausländische Immobilien, auch wenn der Erbe ein Inländer ist. Bewegliches Vermögen im Ausland bleibt bisweilen steuerfrei, wenn der Erblasser Ausländer ist, oder wenn es an eine im Ausland wohnhafte Person fällt und der Erblasser Inländer ist. Der Wirkung nach kann endlich eine Besteuerung des Ausländers im Ausland aus

---

1) Einzelheiten über die Begrenzung der Steuerpflicht s. u. 2. Kapitel II. § 5 (Einkommensteuer) und III. § 4 (Vermögenssteuer).

ausländischem Erwerb vorliegen, wenn Einfuhrzölle nach dem Inland ganz oder teilweise vom ausländischen Produzenten oder Exporteur tatsächlich getragen werden müssen.

2. Die nichtphysischen Personen zerfallen für die steuerrechtliche Behandlung in zwei Gruppen: Personengesamtheiten des öffentlichen Rechts und Personengemeinschaften des privaten Rechts. Jene werden dargestellt vom Staate und den übrigen öffentlichen Körpern und sind politische Gemeinwesen auf territorialer Grundlage und ausgestattet mit einem sachlich an sich unbegrenzten Wirkungskreis. Diese dagegen sind teils organisierte Personenvereine, teils Vermögenseinheiten, die einem bestimmtem Zwecke gewidmet sind.

1) Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper (Provinz, Kronland, Kreis, Amt, Gemeinde, öffentliche Genossenschaften usw.) sind regelmäßig keine Steuersubjekte, wenigstens soweit ihre öffentlichrechtlichen Einkommensbezüge in Betracht kommen. Das Gleiche gilt von den Aufwand-, Verkehrs- und Erbschaftssteuern. Nur die privat- und erwerbswirtschaftlichen Einkünfte, die aus Vermögensbesitz oder Gewerbebetrieben der Gemeinden, Körperschaften oder öffentlichen Anstalten fließen, werden öfters der Erwerbsbesteuerung unterworfen und genießen dann auch sonst keine Steuervorzüge. Andererseits aber wird auch der Staat mit seinen Einkünften aus solchen Ertragsobjekten, die im territorialen Bereiche der Gemeinden liegen, von diesen zur Steuerleistung herangezogen (s. u.).

2) Die organisierten Personenvereine. Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach bürgerlichem Rechte mit Rechtsfähigkeit ausgestatteten Vereine und die Personenvereine mit nicht geschlossener Mitgliederzahl werden im allgemeinen zu den Ertrags- und Einkommensteuern herangezogen. Indessen bestehen hier nicht selten einzelne Ausnahmen von der Steuerpflicht, z. B. für bestimmte Arten von Konsumvereinen, für Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit u. a. m. Dagegen hat die Vermögenssteuer nicht immer auf die Gruppe nichtphysischer Personen Anwendung gefunden. Die Leistungsfähigkeit dieser organisierten Personenvereine tritt aber sowohl bei der gesellschaftlichen Unternehmungsform als auch bei dem einen Gewinnanteil beziehenden Gesellschafter in Erscheinung. Beide decken sich keineswegs, da die verteilten Dividenden usw. nur einen Teil des gesamten Reinertrags der

Unternehmung bilden und aus diesem vielmehr noch Rücklagen zum Reservefonds und Schuldentilgungs-, Rückzahlungs- und Geschäftserweiterungsbeträge bestritten werden müssen. Der Gesetzgeber hat daher die Wahl, ob er die Personengemeinschaft oder die einzelnen Gesellschafter oder beide zu Steuersubjekten machen will. Dadurch ergeben sich drei Typen. 1. Die Gesellschaft wird für ihren ganzen Reingewinn besteuert, der Gesellschafter bleibt frei für den von ihm bezogenen Gesellschaftsgewinn. Nur die von Inländern nach dem Inland bezogenen Dividenden auswärtiger Gesellschaften sind bei jenen zu erfassen. 2. Die Gesellschaft wird für ihren gesamten Reingewinn und die Gesellschafter werden für den von ihnen bezogenen Gesellschaftsgewinn besteuert. Hier liegt eine reelle Doppelbesteuerung vor, die man durch eine dritte Methode zu beseitigen oder doch zu verringern gesucht hat. 3. Die Gesellschaft versteuert den ganzen Reingewinn, der Gesellschafter den bezogenen Gesellschaftsgewinn; es wird aber jener gestattet, einen prozentualen Abzug (3—4 Proz.) vom steuerpflichtigen Einkommen nach der Höhe des eingezahlten Gesellschaftsvermögens zu machen. Dem Gesellschafter wird ein gleiches Recht nicht eingeräumt.[1])

Bei den Aufwand-, Verkehrs- und Erbschaftssteuern werden diese Personenvereine wie die physischen Personen behandelt. Hier besteht kein Unterschied zwischen beiden Gruppen von Steuerpflichtigen.

3) Die Vermögenseinheiten, die einem bestimmten Zwecke gewidmet sind, oder die Stiftungen kommen für die Ertrags-, Einkommen-, Vermögens- und Verkehrssteuern als Steuersubjekte in Betracht. Sie sind in der Hauptsache, wenn auch mit mancherlei Ausnahmen, in ihrer Steuerpflicht den physischen Personen gleichgestellt. Die Steuerfreiheit ist ihnen auch aus einer Mehrzahl von Erwägungen teils bedingt teils unbedingt eingeräumt worden. Sie ist abhängig von dem Umstande, ob die Stiftungen durch die ihnen auferlegte Steuer noch ihren Stiftungszweck erfüllen können oder nicht. Diese Bevorzugung beschränkt sich regelmäßig auf öffentliche oder Wohltätigkeits-, Kirchen-, Unterrichts- und sonstige gemeinnützige Stiftungen. Privatstiftungen, auch wenn sie irgend einen öffentlichen Nutzen schaffen, genießen solche Steuervorrechte

1) v. Heckel, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland. Bankarchiv 1905; Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv 9, S. 417 ff; Neumann, Die Aktien- und ähnliche Gesellschaften als Steuersubjekte. Annalen des Deutschen Reichs 1905.

überhaupt nicht oder nur dann und insoweit, als sie dem Staate durch ihre Wirksamkeit Ausgaben ersparen. Auf dem Gebiete der Verkehrssteuer gelten für die Stiftungen besondere Rechtsnormen neben den allgemeinen, die sich an Vermögenserwerb, Erbschaft oder Schenkung anknüpfen. Da die Vermögenskomplexe in der Regel dem Tauschverkehr entrückt sind, sich durch Zuwachs vermehren, aber durch Veräußerungen nicht vermindern („tote Hand"), so wird mitunter als Ersatz der Erbschaftssteuer und der Besitzwechselabgaben eine spezielle Auflage, das „Gebührenäquivalent" oder die „Taxe der toten Hand", erhoben. Diese erstreckt sich jedoch meist nur auf das unbewegliche Vermögen und stellt sich teils als Zuschlag zur Jahressteuer, teils als eine periodische (von 10 oder 20 zu 10 oder 20 Jahren) Abgabe von diesen Vermögenseinheiten dar. Auf diese Weise werden die Stiftungen in einer eigenartigen Form zu Steuersubjekten gemacht.[1])

3. Die Steuersubjekte bei der Gemeindebesteuerung sind im allgemeinen die gleichen, wie die bei der Staatsbesteuerung. Bei den physischen Personen tritt hier an die Stelle des Inländers der Gemeindeangehörige. Ob dieser zugleich Inländer, Bundesangehöriger oder Ausländer ist, ist in der Regel unerheblich. Auch die früher nicht seltene Vorzugsstellung des Ausländers haben die meisten neueren Steuergesetze beseitigt. Im Bereiche der Erwerbsbesteuerung wird die Bestimmung der Steuersubjekte erleichtert durch eine Verbindung von Ertrags- (Objekt-) und Personal-(Subjekt-)Steuern. Für die steuerpflichtigen Personen entscheidet dann der Wohnsitz oder regelmäßige Aufenthalt, bei den Erträgen der Ort, wo die Quellen liegen. Bei verschiedenem Wohnsitz des Steuersubjekts wird zu unterscheiden sein nach dem Schwerpunkt des Wirtschaftsbetriebs oder nach der Dauer des Aufenthalts. Bei den Aufwand- und Verkehrssteuern liegt keine Schwierigkeit vor, da hier die Steuerpflicht an dem Orte begründet wird, wo die betreffende Steuervoraussetzung in Erscheinung tritt. Ebenso sind die nichtphysischen Personen in den Gemeinden, wo sie ihren Sitz haben, zu den Gemeindesteuern heranzuziehen. Die Behandlung ist dabei analog wie bei den Staatssteuern. Die Einkünfte des Staates und anderer öffentlicher Körper, die aus Vermögensbesitz oder aus Gewerbebetrieben fließen, sind gleichfalls für die Gemeinde Steuerobjekte. Hier ist daher der Sitz des

---

1) Antoni, Steuersubjekte. Finanzarchiv 5, S. 489—97. Über das sog. „Gebührenäquivalent" vgl. u. 2. Kapitel III, § 7 (am Ende).

Betriebes maßgebend. Auf die organisierten Personenvereine und die Stiftungen sind im allgemeinen die gleichen Grundsätze anwendbar, die für die Staatsbesteuerung gelten. Steuerrechtlich sind den Gemeinden auch die kommunalen Körper höherer Ordnung, Kreis, Amt, Provinz, Kronland usw., gleichgestellt.

§ 4. **Die Lehre von der Steuerüberwälzung.**[1]) Mit dem Ausdruck Steuerüberwälzung werden zwei verschiedene Erscheinungen bezeichnet, die in ihrem äußeren Auftreten gewisse Gemeinsamkeiten aufweisen. Wir verstehen darunter einmal den Inbegriff jener Vorgänge, durch die nach dem Willen des Gesetzgebers die vom Steuerzahler ausgelegte Steuer auf den endgültigen Steuerpflichtigen, den Steuerträger, übertragen oder „überwälzt" wird. Sodann aber gebrauchen wir diese Bezeichnung für alle Entlastungs- und Belastungskämpfe unter den Steuerpflichtigen selbst, die durch wirtschaftliche Prozesse eine Verschiebung der Steuerlast überhaupt versuchen oder herbeiführen wollen. Jene Erscheinungsform ist wesentlich finanzpolitischer Natur, diese ein Ergebnis der wirtschaftlichen Bewegungen. Beide aber sind in der Praxis des Wirt-

1) Die älteren Schriftsteller haben das Überwälzungsproblem mit besonderer Vorliebe behandelt (Smith, Ricardo, Mill, Canard) und sind dabei von den allgemeinen Lehren der Wert- und Preisbildung ausgegangen, für die jene ein oft behandeltes Beobachtungsobjekt war. Erst in der neueren Zeit haben Forscher (Schanz, Laspeyres, Kaizl, Petritsch) begonnen, die Frage auf eine realistische Basis zu stellen, und haben die Überwälzungsvorgänge bei den einzelnen Steuern untersucht. Nur auf diesem Wege ist ein Fortschritt in der Erkenntnis zu erwarten. Trotzdem fehlt auch heute noch eine genügende Aufhellung der ganzen Erscheinung. Von den Systematikern haben namentlich Rau, Wagner und Leroy-Beaulieu gute Darstellungen geboten. Ferner sind hervorzuheben: v. Hock, Abgaben und Schulden, S. 91 ff; J. G. Hoffmann, Die Lehre von den Steuern, S. 57 ff; Pfeiffer, Staatseinnahmen II, S. 78—98; Parieu, Traité des impôts I, p. 60 ff. Spezielle Literatur: Prince-Smith, Über die Abwälzung der Steuer. Vierteljahrsschr. für Volksw. 1866; Held, Zur Lehre von der Überwälzung der Steuern. Ztschr. für Staatsw. 1868; Schanz, Zur Frage der Überwälzung indirekter Verbrauchssteuern auf Grund des bayrischen Malzaufschlags. Jahrb. für G., V. und Volksw. 1882; Kaizl, Die Lehre von der Überwälzung der Steuern. Leipzig 1882; v. Falck, Kritische Rückblicke auf die Lehre von der Steuerüberwälzung seit Adam Smith. Dorpat 1882; Meyer, Prinzipien der gerechten Besteuerung. Berlin 1884; Petritsch, Zur Lehre von der Überwälzung der Steuern mit besonderer Beziehung auf den Börsenverkehr. Graz 1903; Laspeyres, Statistische Untersuchungen zur Frage der Steuerüberwälzung, geführt an der Geschichte der preußischen Mahl- und Schlachtsteuer. Finanzarchiv 18, S. 46—282; Pantaleoni, Teoria della translazione dei tributi. Roma 1882; Seligman, The Shifting and Incidence of Taxation. 2. ed. New-York 1899; Lanwereyns de Rosendaele, La répercussion de l'impôt. Paris 1901.

schaftslebens nicht zu trennen. Wir müssen sie daher gemeinsam betrachten. Dabei kann es sich aber nur darum handeln, die dynamischen Kräfte und ihr Wirksamwerden als Typen zu erklären. Dagegen können wir heute nach den angestellten Untersuchungen die endgültigen und wahrscheinlichen Resultate bei den einzelnen Steuern und Steuerarten nicht mit Sicherheit nachweisen. Erst in der neueren Zeit haben verschiedene Autoren begonnen, im Gegensatz zur älteren Betrachtungsweise die Überwälzungsprozesse bei den einzelnen Steuern zu verfolgen.[1])

Steuerüberwälzung nennen wir die durch den privatwirtschaftlichen Tauschverkehr bewirkte Übertragung einer Steuerlast von einer Person auf die andere, regelmäßig vom Steuerzahler auf den Steuerträger. Die Steuerlast wird durch diese Verschiebungen schließlich nach Steuerquellen und Steuerträgern ganz anders verteilt als ursprünglich nach Steuerobjekten und Steuerzahlern. Wir haben es hier theoretisch mit einer speziellen Anwendung der nationalökonomischen Lehren von der Verteilung der Güter und der Gestaltung der Preise zu tun. Voraussetzung ist hierbei eine verkehrswirtschaftliche Organisation der Volkswirtschaft, die auf den großen Prinzipien des Privateigentums, der Arbeitsteilung und des freien Tauschverkehrs beruht. Die ganze Überwälzungsfrage ist somit für die volkswirtschaftliche Beurteilung einer Steuer wie des ganzen Steuersystems von größter Bedeutung. Das Anwendungsbereich der Steuerüberwälzung umfaßt das gesamte Gebiet der Besteuerung. Doch sind die einen Steuern ihr mehr, die anderen ihr weniger zugänglich. Am meisten gilt dies von den Aufwandsteuern und den Verkehrssteuern, dann von einzelnen Objekt- und Ertragssteuern, am wenigsten sind die Personalsteuern der Überwälzung erreichbar. Einzelne Steuern sind überhaupt nicht überwälzbar.[2])

Die Steuerüberwälzung erscheint in zwei Hauptformen, als Abwälzung und als Überwälzung.[3])

1. Die Abwälzung oder Steuereinholung ist der wirtschaftliche Vorgang, durch den eine ausgelegte Steuer in ihren Wirkungen aus dem Volkseinkommen überhaupt ausgetilgt wird. Hier verteilt sie sich auf eine Mehrzahl von Steuerobjekten oder

---

1) Kaizl, Schanz, Laspeyres, Petritsch u. a.

2) Wagner (Fin. II. 2. Aufl. §§ 151—153, S. 358—368) hat den Versuch gemacht, ein Schema für die Überwälzbarkeit der einzelnen Steuerarten und ihrer Formen aufgestellt. Es kann sich dabei aber nur um „Thesen“ (S. 364 ff.) handeln.

3) Die Terminologie bei Hock a. a. O., S. 91 ff. und besonders ausführlich bei Wagner, Fin. II. 2. Aufl. §§ 138—154, S. 332—372.

wird auf irgend ein unpersönliches Moment übertragen, sodaß sie schließlich im Wirtschaftsleben nicht mehr fühlbar ist. Sie stellt sich dar als Ersparung an Gestehungskosten und hängt zusammen mit der gesteigerten Produktionstätigkeit und der Verbesserung der Technik. Steuerzahler und Steuerträger werden erleichtert und zwar nicht auf Kosten anderer Personen. Vielmehr findet gleichsam eine automatische Ausschaltung der Steuerwirkung statt. Diese Überwälzung hat sich vielfach gezeigt bei den Verbrauchssteuern, die nach gewissen Gewichts- und Maßeinheiten der zur Herstellung der besteuerten Fabrikate verwendeten Rohstoffe erhoben wurden. Die Fortschritte der Produktion und Technik, die intensivere Ausnutzung der Rohstoffe und die Verbesserung der Betriebseinrichtungen ermöglichten der Fabrikation eine höhere Ausbeute an fertigen Waren zu erzielen, als der Gesetzgeber annahm. Die Steuer, die daher nach einem geringeren Produktionserfolg angenommen war, wird immer weniger fühlbar, verschwindet ganz oder teilweise in den Produktionskosten und wird so der belastenden Wirkung nach ausgeschaltet. Ein ähnlicher Fall liegt vor, wenn der kapitalisierte Betrag der Steuer bei den Realsteuern, z. B. der Grundsteuer, im Preise des Ertragsobjekts abgetragen wird (Verhärtung zur Reallast). Auch bei Besitzwechselabgaben können sich nach Umständen ähnliche Erscheinungen einstellen.

2. Die eigentliche Überwälzung ist der verkehrswirtschaftliche Prozeß, wodurch der Steuerzahler die ausgelegte Steuer auf den Steuerträger oder dieser auf jenen oder weitere Personen fort- oder abschiebt. Sie kann sein:

a. Fortwälzung, wenn sie sich in der Richtung vom ersten Steuerzahler auf andere Personen bewegt und diese zu Steuerträgern macht. Das technische Mittel der Fortwälzung ist die Erhöhung der Preise, der verkehrswirtschaftlich bewirkte Preisaufschlag, indem der Preis der betreffenden Steuerobjekte um den Betrag der Steuer erhöht wird. Dies ist der Fall bei den meisten (indirekten) Aufwandsteuern, wo sich der Steuerzahler die ausgelegte Steuer beim Verkaufe der belasteten Waren durch die Preiserhöhung vom Käufer als Steuerträger ersetzen läßt. Auch bei Verkehrssteuern kann auf diese Weise der Verkäufer die bezahlte Besitzwechsel- oder Umsatzsteuer auf den Preis der Grundstücke, Wertpapiere u. a. m. schlagen. Eine Mietzins- oder Kapitalrentensteuer kann vom Vermieter oder Kapitalisten durch Erhöhung des Mietzinses oder des Kapitalzinses auf den Mieter oder Schuldner fortgewälzt werden.

b. Rückwälzung, wenn die vom Steuerzahler auf den Steuer-

träger fortgewälzte Steuer von diesem auf jenen zurückgeschoben oder wenn auf den ersten Steuerträger die von ihm auf einen zweiten übertragene Steuer von diesem zurückgewälzt wird. Das technische Mittel der Rückwälzung ist die Kürzung der geforderten Preise, der Preisabschlag. Der Steuerzahler beabsichtigte hier die vorgeschossene Steuer auf den Abnehmer seiner Waren, Vermögensobjekte oder Leistungen durch eine Steigerung des Preises fortzuwälzen, erzielt aber den vorgenommenen Preis nicht, sondern muß die Steuer ganz oder teilweise selbst tragen. Wenn z. B. ein Verbrauchsartikel mit einer Aufwandsteuer, die beim Produzenten erhoben wird, belastet ist, so wird dieser als Steuerzahler versuchen, durch einen Preisaufschlag gleich der Höhe des Steuerbetrages den Händler oder Konsumenten zum endgültigen Steuerträger zu machen. Gelingt es ihm aber nur, solche Preise zu erzielen, die seine eigenen Produktionskosten, nicht aber die bereits ausgelegte Steuer decken, so wird die Steuer endgültig auf ihn zurückgewälzt, er bleibt letzter Steuerträger.

c. Beabsichtigte Überwälzung, wenn sie vom Gesetzgeber, von der Steuergewalt aus steuertechnischen Gründen gewollt ist und daher einen organischen und essentiellen Bestandteil einer Steuerform bildet. Sie ist überall da gegeben, wo die Steuergesetze absichtlich die Abgabe bei einer Mittelsperson erheben und es dieser als Steuerzahler überlassen, sich für die ausgelegte Steuer im Preise der Waren oder Leistungen verhältnismäßig schadlos zu halten. Der Hauptfall dieser Art ist das Gebiet der Aufwand-, namentlich der inneren Verbrauchssteuern, die regelmäßig beim Produzenten oder Händler erhoben werden, den Abnehmer oder Konsumenten aber treffen sollen.

d. Unbeabsichtigte Überwälzung, wenn es dem vom Gesetze bestimmten Steuerträger durch ökonomische und verkehrswirtschaftliche Tatsachen glückt, sich selbst zu entlasten und einen dritten zu belasten. Er durchkreuzt dann die Steuerabsicht und bewirkt eine andere Steuerverteilung, als der Gesetzgeber gewollt hatte. Dieses Resultat entspringt dann der Wirkung zufälliger Kräfte, ist akzessorisch-akzidentell und in Eintritt und Folge vollends unberechenbar. Sehr leicht kann eine gerechte Steuer in eine ungerechte verwandelt werden. Solche Fälle können je nach der wirtschaftlichen Kräfteverteilung bei Ertragssteuern, z. B. Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalrentensteuer, oder bei Verkehrssteuern in Erscheinung treten.

Die beabsichtigte und die unbeabsichtigte Überwälzung kann sich teils als Fortwälzung und teils als Rückwälzung darstellen.

Das ganze Überwälzungsproblem läßt sich auf die Weise theoretisch auf einfache übersichtliche Grundformen zurückführen. So klar aber diese vor uns liegen, so schwer, verwickelt und unsicher ist deren praktische Anwendung. Es ist ungemein schwierig, bei einer gegebenen Steuer zu bestimmen, wie sich durch die Überwälzung die Steuerlast auf die Steuerquellen und Steuerträger wirklich verteilt hat. Vollends eine unlösbare Aufgabe ist es, die finanz- und steuertechnischen Maßnahmen so einzurichten, daß durch die Überwälzung ein im voraus bestimmter Verteilungserfolg als Endresultat eintritt. Wir kennen zwar in der Hauptsache die dynamischen Vorgänge, die bei diesen Prozessen wirksam sind, wir vermögen aber nur mit wahrscheinlichen Ergebnissen zu rechnen. Die Einzelforschung kann uns hier mancherlei neue Erscheinungen erklären, die Reaktionsformen aufschließen, die typischen Einflüsse schildern, sie wird aber nie imstande sein, sichere Formeln aufzufinden, die den Gesetzgeber befähigen, eine feste Norm für die wirklich richtige Verteilung der Steuerlast durch die Überwälzungsvorgänge aufzustellen.

Wir müssen uns daher bescheiden, die Überwälzungsvorgänge nach allgemeinen schematischen Gesichtspunkten zu charakterisieren.

Die Abwälzung ist — wie bereits oben erwähnt — an bestimmte technische und ökonomische Voraussetzungen gebunden. Sie kann eintreten durch Verbesserung und Vermehrung der Produkte bei gleichen Produktionskosten oder durch Verminderung dieser bei gleichbleibender Quantität und Qualität der Erzeugnisse. Solche Fälle zeigen die Verbrauchssteuern von Bier, Branntwein, Zucker usw. infolge der Fortschritte der Betriebstechnik und der leistungsfähigeren Produktionsmethoden, oder die Ertragssteuern, besonders die Gewerbesteuer infolge von vollkommenerer und besserer Fabrikation. Bedingung ist dabei stets, daß die tatsächlichen Leistungen der Produktion die Annahme überschreiten, von denen der Gesetzgeber bei der Steuerfestsetzung ausgegangen ist. Können so aus den besteuerten Rohstoffen mehr Fabrikate oder bessere (preiswürdigere) Fabrikate hergestellt werden, so verteilt sich die Steuer auf eine größere Anzahl fertiger Waren oder auf die gleiche Anzahl teuerer Waren. Der Preiszuschlag kann dann für das einzelne Stück geringer, kleiner werden oder stellt im Vergleich zum Preise eine immer kleinere Quote von diesem dar. Die Abwälzung bedeutet daher einen Nutzen für die privatwirtschaftlichen Interessen des einzelnen, wie für die Volkswirtschaft und die Gesamtheit. Die

Steuergesetze haben indessen regelmäßig diesen Vorteil nicht allzu lange bestehen lassen, sondern versucht, durch verbesserte Steuertechnik die Differenz zwischen tatsächlichen Resultaten der Produktion und der gesetzlichen Annahme auszugleichen. Darauf beruht z. B. bei den Aufwandsteuern der fortschreitende Übergang von den Rohstoffsteuern zu den Fabrikat- oder Produktsteuern. Eine erhebliche praktische Bedeutung ist heute der Abwälzung im allgemeinen nicht mehr beizumessen.

Die Überwälzung in den beiden Formen der Fort- und Rückwälzung ist praktisch wichtiger. Denn hier ruht das ganze Problem, soweit die Finanzpolitik und Finanztechnik mitspricht. Eine Fortwälzung kann der Steuerzahler in dem Maße bewirken, als durch Einschränkung des Angebots die Nachfrage gezwungen wird, sich die Abschiebung der Steuer gefallen zu lassen. Es sind daher zu einem solchen Vorgehen die Wirtschaftsbetriebe besonders geeignet, die vorwiegend mit umlaufendem Kapital produzieren, weniger aber solche, deren Unternehmungen vor allem auf größere stehende Kapitalien gestellt sind. Die Fortwälzung kann wesentlich gefördert werden, wenn es den Produzenten gelingt, durch gemeinsames Vorgehen die Preisbildung zu beeinflussen. Preisverabredungen, Kartelle und Trusts sind daher besonders wirksame Mittel, die Fortwälzung zu stützen. Auch wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Produzenten und Händlers in seiner Eigenart als Steuerzahler beachtenswert sein. Der wirtschaftlich starke Unternehmer kann leichter fortwälzen als der schwache Wirtschafter, die Großbetriebe können es wiederum leichter als die Mittel- und Kleinbetriebe. Wenn der Konsument auf den Verbrauch oder Gebrauch der besteuerten Artikel verzichten oder den Konsum wenigstens einschränken kann, so ist er mehr imstande, der Fortwälzung Widerstand zu leisten, als bei Gegenständen des notwendigen Lebensbedarfes. Ein Gleiches gilt, wenn er Ersatzmittel oder Surrogate benutzen kann. Und daher ist es erklärlich, daß die Steuergesetzgebung zur Sicherung der Steuereingänge stets bemüht ist, neben dem besteuerten Gebrauchsgegenstand auch dessen Surrogate zu treffen. Endlich wirkt die Rechtsordnung der Produktion und des Tauschverkehrs bestimmend auf die Überwälzung ein. Ein Monopol der Herstellung oder des Betriebs unter Ausschluß der Surrogate erleichtern die Fortwälzung. Ein staatliches Steuermonopol macht den Steuerträger überhaupt wehrlos gegen die Steuerübertragung. Alle Beschränkungen des Gewerberechts, die den Produzenten in seiner freien Bewegung behindern, fördern die Fortwälzung ebenso,

wie eine freie Gewerbeordnung mit freier Produktion, freier Konkurrenz und regelmäßigem Marktverkehr sie erschwert.

Bei **Rückwälzung** kommen die entgegengesetzten Kräfte zur Geltung. Wenn die Nachfrage nach belasteten Gegenständen eine Verminderung zuläßt, der Käufer überhaupt auf die Erwerbung verzichten kann, einem gleichbleibenden Angebot eine verringerte Nachfrage entgegengestellt werden kann, so ist der Steuerdestinatar in der Lage, die auf ihn fortgewälzte Steuer auf den Steuerzahler zurückzuwälzen. Im übrigen wirken hier alle Ursachen in umgekehrter Richtung wie bei der Fortwälzung. Für die rückwälzenden Konsumenten oder Abnehmer ist Natur, Art, Stärke und Unentbehrlichkeit des Bedürfnisses maßgebend, das mit einem steuerbelasteten Gegenstand oder einer besteuerten Handlung befriedigt werden soll. Auch hier ist wiederum die Ersetzbarkeit des betreffenden Gegenstands durch Surrogate, die steuerfrei sind, von nicht geringer Wichtigkeit. Freilich wird auch der Gesetzgeber seinerseits nicht zögern, die auferlegte Steuer durch eine gleichartige Surrogatsteuer zu schützen (Kaffeezoll — Zichoriensteuer!). Die wirtschaftliche Kräfteverteilung bleibt auch hier ein maßgebender Faktor.

Aus dem Gesagten geht zunächst hervor, daß die ganze Frage der Steuerüberwälzung in das Geleise der Gestaltung der Preise ausläuft. Es handelt sich eben um eine spezielle Anwendung der Erfahrungstatsachen der Preisbildung im freien Verkehr. Dieser Umstand erklärt es, daß die verschiedenen Steuerarten in verschiedenem Grade der Überwälzung zugänglich sind. Scheiden wir nun die beabsichtigte und unbeabsichtigte Überwälzung, so ist der Wille des Gesetzgebers bei ersterer auf die Zuschiebung der Steuer bei den Aufwandsteuern und bei einer Mehrzahl von Verkehrssteuern gerichtet. Denn die Überwälzung solcher „indirekter" Abgaben zählt geradezu zum System dieser Steuern. Aber naturgemäß erzeugen diese Überwälzungsvorgänge Reibungen unter den beteiligten Parteien, die Verschiebungen sind überdies sehr verschieden nach Umfang und Art und stoßen auf mancherlei Hemmnisse. Notwendige Massenkonsumartikel sind für die Fortwälzung empfänglich, wogegen bei entbehrlichen und Luxuswaren die Steuer leicht beim Steuerzahler haften oder auf diesen zurückgewälzt werden kann. Ähnlicher Art gestalten sich die Überwälzungsprozesse bei einzelnen Verkehrssteuern. Denn auch hier haben wir es mit den Einflüssen der Geartung von Angebot und Nachfrage zu tun, die wiederum durch die Einwirkungen der Spekulation und

Marktverhältnisse bedingt werden. Es kann dabei der Überwälzungsprozeß durch Steuerform, Veranlagung und Erhebung erleichtert oder erschwert werden, wie auch die Länge des zeitlichen Intervalls zwischen Produktion und Verbrauch die Überwälzung unsicher und lückenhaft macht. Neben den bekannten Steuerformen kann aber auch bei andern Abgaben eine unbeabsichtigte Überwälzung vorkommen, die vom Gesetz nicht gewollt ist, sondern in den verkehrswirtschaftlichen Vorgängen ihre Wurzel hat. Die einzelnen Steuern sind hierzu in verschiedenem Maße geeignet. Am wenigsten sind die verschiedenen Typen der Personalsteuern, von deren primitiven Formen (Kopf- und Familiensteuer) angefangen bis zur modernen Einkommensteuer, überwälzbar. Dagegen können die Ertrags-, besonders die Objektsteuern auf die Preise der Produkte, die mit den besteuerten Erwerbseinrichtungen hergestellt sind, abgeschoben werden. Hier kann auch eine sog. Steueramortisation eintreten, die Steuer auf den Kapitalwert des Ertragsobjekts zurückwirken und der kapitalisierte Betrag der Steuer in dessen Verkehrswert seinen Ausdruck finden (Verhärtung zur Reallast). Vermögens- und Erbschaftssteuern können nicht fortgewälzt werden. Die Zölle endlich haben regelmäßig keine einfachen und einheitlichen Wirkungen. Die Finanzzölle und ebenso die Oktrois sind meist nicht überwälzbar, vielmehr pflegen sie den Preis der Waren um den Eingangszoll zu erhöhen. Bei den wirklichen Schutzzöllen ist dies Verhältnis wenig durchsichtig, und allgemeine Grundsätze lassen sich hier überhaupt nicht aufstellen. Auch für einen einzelnen Fall ist oft schwer eine sichere Entscheidung zu fällen.

Bei der Steuerüberwälzung läßt sich niemals nachweisen, daß sie eine ungleichmäßige Besteuerung richtig verteile oder die Steuerlast denjenigen Schultern zuschiebe, für die sie der Gesetzgeber bestimmt hat. Ja die Überwälzungstendenz kann sich zu förmlichen Steuerentlastungs- und Steuerbelastungskämpfen (Schäffle) oder zu Vorgängen und Handlungen verdichten, durch die einzelne Individuen oder Gruppen von solchen, ja ganze soziale Klassen eine Entlastung von Steuern auf Kosten der übrigen erstreben. Solche Ent- und Belastungen gehen teils zurück auf eine Ausbeutung der gegebenen rechtlichen oder tatsächlichen Machtverhältnisse, aus denen dann für die Minderheit bevorzugter Personen offene oder versteckte Steuerprivilegien zum Nachteil der Mehrheit der Bevölkerung hervorgehen. Dabei werden die Reichen zu ungunsten der ärmeren Schichten bevorzugt, wie bei den reellen Steuerexemtionen der früheren Zeiten, oder die besitzlosen Klassen auf

Kosten der besitzenden, wenn die Steuerlast ausschließlich oder vorwiegend auf dem Besitz und Kapital ruht und Aufwandsteuern nicht oder in nicht genügendem Maße vorhanden sind. Teils aber entsprießen die Steuerentlastungskämpfe den Wurzeln des Rechtsbruches, wenn einzelne durch unrechtmäßige Mittel oder in böser Absicht ihre Steuerpflicht verkürzen, indem sie über die Steuern begründenden Tatsachen falsche und wissentlich unrichtige Angaben machen, sich des Schmuggels oder der Bestechung schuldig machen.

Sie begehen dadurch nicht nur einen Steuerbetrug, sondern auch ein soziales Unrecht gegen die Gesamtheit der ehrlichen Steuerzahler, die zugunsten der unehrlichen und gewissenlosen Elemente benachteiligt werden.

Alles in allem betrachtet, gelangen wir zu dem Resultate, daß die Überwälzungsfrage praktisch niemals eine allseitig befriedigende Lösung finden könne. Willkür, Zufall und augenblickliche Ursachen können stets die steuertechnischen Annahmen vereiteln. Die endgültige Verteilung der Steuerlast wird sich dem Willen des Gesetzgebers entziehen und eigene Bahnen wandeln. Bei der einen Steuerart werden diese Abweichungen erheblicher sein als bei der andern, nach Ort, Zeit und Wirtschaftssystem wird eine stärkere und schwächere Differenzierung eintreten. Alle diese Unebenheiten abschleifen zu wollen, wäre vergebliche Mühe, aussichtslos und ohne Erfolg. Denn im einzelnen Ausbau kann nicht die Lösung liegen. Vielmehr handelt es sich auch hier wiederum darum, durch eine angemessene Bildung der Steuersysteme die Mängel einzelner Teile auszugleichen. Dies ist aber nur möglich durch eine organische Verbindung der verschiedenen Steuerarten, von denen jede ihre Vorzüge und Schwächen hat, zum einheitlichen Steuersystem, das dann wenigstens einigermaßen das Gleichgewicht herstellen kann.

§ 5. Die Steuer als sozialethische und rechtliche Erscheinung. Die Steuern sollen in einem Staate auf die steuerpflichtigen Subjekte gerecht verteilt werden.[1] Diese Grundsätze nennen wir Grundsätze der Steuerverteilung. Wir sprechen aber von der Steuer in diesem Sinn als von einer sozialethischen Erscheinung, weil hier die Ethik im Steuerwesen zum Ausdruck kommt und die Einflüsse von Sitte und Gesittung wirksam werden. Andererseits

---

1) Meyer, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft. Berlin 1884 (mit Literaturgeschichte und Literaturnachweis); Neumann, Steuer nach der Steuerfähigkeit. Jahrb. für Nat. und Stat. 35. N. F. 1, S. 531; Held, Einkommensteuer a. a. O. S. 121 ff. Die systematische Literatur passim.

handelt es sich dabei darum, die Steuer den gesellschaftlichen Anforderungen und der Lage der sozialen Klassen anzupassen. Die Frage, was „Gerechtigkeit“ im Steuerwesen sei, ist zunächst nach der Entscheidung der Ethik zu beantworten. Die Finanztheorie hat sich mit den sozialen Erscheinungen zu bescheiden, die damit zusammenhängen. Von diesem Standpunkt aus kann die Steuergerechtigkeit nur eine relative sein und ist in den Fluß eines historischen Wechsels gestellt. Auf ihren Begriff haben die verschiedensten Einflüsse im Laufe der Zeiten und im Leben der Völker eingewirkt. Er ist bedingt durch den sittlichen Zustand und die Kulturstufe, auf der ein Volk steht, durch politische und staatsrechtliche Anschauungen, durch politische Verfassung und Rechtsbildung, durch das eingewurzelte Rechtsbewußtsein, durch die Auffassung vom Staate und von den Staatstätigkeiten u. a. m. Aber auf der andern Seite konkurrieren mit diesen allgemeinen Ursachen auch volkswirtschaftliche und soziale Erscheinungen, die herrschenden volkswirtschaftlichen Systeme, namentlich die kapitalistische Verkehrswirtschaft, der Stand der Technik, die Fortschritte der wirtschaftlichen Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens, die Entwickelung der sozialen Klassenbildung und vor allem die Stellung der einzelnen gesellschaftlichen Schichten zu einander, der oberen und privilegierten Klassen zu den unteren und Arbeiterklassen.

Nach unserer gegenwärtigen Verfassung der Volkswirtschaft und der Geartung unseres Soziallebens lassen sich zwei grundlegende Sätze für die Steuerverteilung aufstellen. Die Steuern müssen gesetzmäßig sein, und sodann sind alle Einzelwirtschaften im Staatsgebiete verpflichtet, nach ihren individuellen Kräften an der Verteilung der Steuerlast teilzunehmen. Aus diesen Voraussetzungen leiten wir drei Grundsätze der Steuerverteilung ab: die Gesetzmäßigkeit, die Allgemeinheit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

I. Die Gesetzmäßsigkeit der Steuer.

Die Steuern müssen gesetzmäßig sein. Die Tatsache, daß Steuern erhoben werden, die Wahl und der Umfang der Steuerformen und endlich die Höhe und das Maß der einzelnen Steuerleistungen müssen auf einem Gesetze beruhen, das verfassungsmäßig zustande gekommen ist (Gesetzmäßigkeit des materiellen Steuerrechts). Und in zweiter Linie müssen die Steuern unter Beobachtung gesetzlicher Vorschriften veranlagt, ausgeschrieben und er-

hoben werden. Auch die Tätigkeit und die Funktionen der Finanzbehörden, sowie deren Zusammensetzung, Vor- und Nachordnung, Wirkungskreis und Zuständigkeit sind gesetzlich zu ordnen (Gesetzmäßigkeit des formellen Steuerrechts). Darum entscheiden für den Vollzug der Besteuerung Verfassung, Rechtssystem und Rechtsordnung, sowie die gesamte Einrichtung der Finanzverwaltung und des Finanzdienstes in einem Staate. [1])

II. Die Allgemeinheit der Steuer.

Das Prinzip der Allgemeinheit der Steuer spricht aus, daß alle Einzelwirtschaften ohne Unterschied ihrer sachlichen Geartung und ohne Ansehen der sie vertretenden Rechtssubjekte zur Leistung der Steuern herangezogen werden. Es ist teils subjektiv und bezieht sich auf die Personen der Steuerpflichtigen, teils objektiv und betrifft alle materiellen Bestandteile sämtlicher Einzelwirtschaften grundsätzlich und ohne Ausnahmen. Diese Forderung ist ein Ausfluß unserer modernen Auffassung vom Rechts- und Kulturstaat und von den gleichen Rechten und Pflichten aller Staatsbürger. [2]) Wo aber gleiche Rechte sind, da ist es billig, daß auch die Pflichten und Leistungen aller die gleichen sind und keine Ausnahmen stattfinden. Steuerpflichtig sind daher alle physischen (natürlichen) Personen und alle nichtphysischen (juristischen, moralischen, fingierten) Rechtssubjekte und ihre Wirtschaften. Zu jenen zählen, wie bereits unsere früheren Ausführungen dargetan haben, alle Staatsangehörigen, die im Inland wohnen, oder die sich im Ausland aufhalten, wenn sie aus dem Inland bestimmte Einkünfte beziehen; ferner die Ausländer mit (meist längerem) Wohnsitz im Inland, oder wenn sie im Ausland wohnen und bestimmte Einkünfte aus dem Inland nach dem Ausland empfangen. Diese dagegen sind Personen des öffentlichen Rechts im Hinblick auf ihre erwerbswirtschaftlichen Einnahmen aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb, die organisierten Personenvereine, die juristischen Personen des Privatrechts (Aktien-, Kommanditgesellschaften, Berggewerkschaften, Gesellschaften m. b. H., private Korporationen, Vereine u. a. m.) und die Stiftungen sowie andere gesellschaftliche Bildungen mit Wirtschaftszwecken und Wirtschaftsbetrieben. Neben den inländischen Steuersubjekten dieser Art kommen auch die ausländischen

---

1) Vgl. dazu die staatsrechtliche Stellung der Steuer oben S. 133—134.

2) Vergl. Antoni, Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung. Schanz' Finanzarchiv V, S. 916—1033.

nichtphysischen Personen in Betracht, wobei im allgemeinen die gleichen Grundsätze gelten wie bei den physischen Personen. Diese Aufgaben verursachen insonderheit bei den Ertrags-, Einkommen- und Erbschaftssteuern mancherlei Schwierigkeiten und führen zu Konflikten. Bei den Vermögenssteuern kommen regelmäßig nur die physischen Personen in Betracht. Relativ einfach liegen die Verhältnisse bei den Verkehrs- und Aufwandsteuern. Denn hier entscheidet die Tatsache allein, wo die die Steuer begründende Handlung vor sich geht, was leicht festzustellen ist. Auch hat man es bei den Aufwandsteuern meist nur mit physischen Personen zu tun.

Die Allgemeinheit der Besteuerung ist heute in allen unseren Kulturstaaten anerkannter Grundsatz. Dieser große Fortschritt ist aber erst im Laufe der letzten 100 Jahre erreicht worden. In den älteren Zeiten bestanden mannigfache Steuerfreiheiten. Sie waren teils persönlich und teils sachlich und bezogen sich entweder auf bestimmte soziale Klassen (Adel, Klerus, einzelne Privilegierte) oder auf gewisse Besitztümer (Rittergüter). Dabei waren sie nicht allein auf die direkten Steuern beschränkt, sondern kommen vielfach auch bei den Aufwandsteuern vor. Sie sind ihrem historischen Ursprunge nach Überreste der staatsrechtlichen Stellung der herrschenden Klassen, oder sie beruhen auf landesherrlicher Verleihung, teilweise auch auf Anmaßung und Gewalt bei der Schwäche der Zentralgewalt. Meist standen sie im Zusammenhang mit anderen wirtschaftlichen und militärischen Leistungen und entsprachen sowohl der mittelalterlichen Anschauungsweise als auch dem Geiste der Rechtsungleichheit der Untertanen im absoluten Staate. Mit der Epoche der konstitutionellen Staaten wurden aber die Steuerbefreiungen als Störungen der Allgemeinheit der Belastung empfunden. In Frankreich wurden diese Privilegien durch die Revolution von 1789 abgeschafft, in den süddeutschen und westdeutschen Territorien begann man damit seit 1806; 1810 wurden sie in Preußen beseitigt, und seit 1819 haben die deutschen Verfassungen endgültig mit ihnen aufgeräumt. Gleichwohl haben sich auch heute noch bei den direkten Steuern einzelne Ausnahmen von der Steuerpflicht erhalten. Im Bereiche der Aufwandsteuern ist gleichfalls einzelnen Personen (Landesherr, Gesandten) Zoll- und Steuerfreiheit zugestanden, was aber praktisch wie prinzipiell von keiner Bedeutung mehr ist.

Die Steuerfreiheiten sind entweder echte (materielle), wenn ihnen keine entsprechende Gegenleistung des Befreiten als Äquivalent gegenübersteht, oder sie sind nur scheinbare, wenn durch

sie dem Staate und den übrigen öffentlichen Körpern Ausgaben erspart werden, deren Bestreitung sonst jenen zufallen würde (unentgeltlicher Ritterdienst, Wirksamkeit von Stiftungen, Armenpflege). Endlich nennen wir sie formelle (nominelle), wenn die von bestimmten Auflagen freigestellten Personen auf andere Weise oder an anderem Orte mit ihrem Einkommen die Leistungspflicht erfüllen. Das Hauptbeispiel, wie scheinbare Steuerfreiheiten zu echten werden können, bietet die vormalige Steuerfreiheit des Grundbesitzes, mit dem die Verpflichtung zu Kriegsdiensten verbunden war. Mit der Einführung der allgemeinen Wehrpflicht und dem Fortfall des Ritterdienstes verschwand das Äquivalent, und die Befreiung war eine echte geworden. Mit unseren modernen Anschauungen verträgt sich eine solche Rechtsungleichheit nicht mehr, und daher sind die Steuerexemtionen bis auf einige Überreste teils mit Entschädigung, teils ohne eine solche abgeschafft worden.

Was heute davon noch vorhanden ist, läßt sich in wenige Punkte zusammenfassen. Bei der direkten Besteuerung genießen subjektive Steuerfreiheiten der Landesherr und die Mitglieder der landesherrlichen Familie, Gesandte und diplomatische Vertreter nach Völkerrecht oder besonderen Verträgen, der Staat, das Reich, bestimmte Militärpersonen überhaupt oder für den Fall eines Krieges oder einer Mobilmachung, mitunter auch Geistliche und Lehrer, Wohltätigkeits-, Unterrichts-, Kultus- und ähnliche Stiftungen. Hier liegen scheinbare Steuerbefreiungen vor. Objektive Steuerfreiheiten bestehen bei einzelnen, namentlich den Personalsteuern: die kleinen und kleinsten Einkünfte bis zu einem Maximum (300—900 M.) und die Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz, Gewerbetrieb und auch Besoldungen, Wartegelder und Pensionen, die von einer fremdländischen Staatskasse bezahlt werden. Hier liegen nur formelle Befreiungen vor. Auch Personen, die sich nur vorübergehend im Steuergebiet aufhalten, werden nicht zur Leistung herangezogen. Die Steuerfreiheiten bei den Vermögens-, Erbschafts- und Verkehrssteuern beziehen sich auf einzelne Durchbrechungen, und bei den Aufwandsteuern — abgesehen von dem obenerwähnten Fall — wird die Allgemeinheit überhaupt nicht gestört.[1]

III. Die Gleichmäßigkeit der Steuer.

Die gerechte Verteilung der Steuern verlangt neben Gesetzmäßigkeit und Allgemeinheit noch die Gleichmäßigkeit der Be-

1) Die geringfügigen Erleichterungen im Zollwesen beim sog. „kleinen Grenzverkehr" fallen nicht ins Gewicht.

steuerung. Es sind hier zwei Fragen zu stellen, nämlich was ist Gleichmäßigkeit? und sodann nach welchen Motiven und durch welche Mittel kann diese Gleichmäßigkeit herbeigeführt werden? Wir werden unter dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstehen haben, daß jeder Steuerpflichtige im gleichen Verhältnis von der Steuer belastet werde. Diese Gleichmäßigkeit kann aber niemals dargestellt werden durch die Erhebung des gleichen Steuerbetrags von allen Einzelwirtschaften ohne Rücksicht auf deren individuelle ökonomische Lage. Vielmehr ist eine Abstufung der Steuerleistung nach dem Grade der differienziellen Verschiedenheit der Wirtschaftslage der einzelnen Steuersubjekte erforderlich. Es ist demgemäß wichtig, die Merkmale zu unterscheiden und einen Maßstab für die Differenzierung der Steuerbeträge aufzustellen.

Hierbei müssen wir wiederum von den Steuertheorien ausgehen. Die älteren mangelhaften Auffassungen legen die Vorteile zugrunde, die der Einzelne aus seiner Zugehörigkeit zum Staate, aus dem Schutz der Person, des Eigentums und des Erwerbslebens zieht. Von der „Tauschtheorie" wird die Steuer gleichsam als der Preis betrachtet, den der Steuerpflichtige für diese Vorteile zahlt und von der „Assekuranztheorie" wird die Steuer als Versicherungsprämie behandelt. Höhe, Umfang und Maß der Steuerleistung richten sich nach den tatsächlichen oder als wahrscheinlich angenommenen Vorteilen, die man genießt. Wie diese Theorien den Grund der Steuer überhaupt verkennen, so vermögen sie auch die Forderung der Gleichmäßigkeit nicht zu begründen. Genügenden Aufschluß über die wirksamen Motive kann nur die historische und organische Steuertheorie geben, die an das Opfer anknüpft. Der materielle Grund der Steuer liegt im System der Zwangsgemeinwirtschaften. Dadurch werden notwendige Ausgaben des Staates und der übrigen öffentlichen Körper anerkannt, die aus den Kollektivbedürfnissen hervorgehen, und deren Erfüllung die Verwendung wirtschaftlicher Mittel, Sachgüter und Geld, erheischen. Dieser Ursprung erzeugt ohne weiteres die Pflicht der Einzelnen, nach ihren wirtschaftlichen Kräften an der Erhaltung und Entfaltung des Ganzen mitzuwirken, die wiederum formell durch die Zwangsrechte des Staates und der öffentlichen Körper den Einzelwirtschaften gegenüber gesichert wird. Dieses Grundverhältnis verdichtet sich aber im Gebiete der Besteuerung sofort zum Prinzip, wonach alle Einzelwirtschaften nach dem Grade ihrer Leistungsfähigkeit an den öffentlichen Lasten teilzunehmen haben, und

diese wird dann zum Maßstabe der Verteilung der Steuerlast unter die Einzelnen. Vorteile, Leistung und Gegenleistung sind hier vollständig ausgeschaltet. Nicht die spezielle Vergeltung, sondern die generelle Entgeltlichkeit beherrschen — mit Ausnahme einzelner Fälle bei den Gemeindesteuern — die steuerpolitischen Erwägungen. Davon ist die Frage der objektiven Mittel zu unterscheiden, um bei der Verteilung der Steuerlast die relative Gleichheit der dargebrachten Opfer unter den verschiedenen Einzelwirtschaften herzustellen. Das Problem wird hier ein anderes sein bei der Erwerbsbesteuerung und ein anderes bei den Aufwandsteuern.

I. Bei der Erwerbsbesteuerung hat die Steuertechnik den Grundsatz zu verwirklichen, daß mit dem Steigen und Fallen der Einkommens- und Vermögensgrößen nach der Art und Zusammensetzung und nach der qualitativen Geartung der Steuerobjekte sowie nach der individuellen Lage der Steuersubjekte auch die Steuerlast zunimmt und abnimmt. Für den steuertechnischen Ausdruck dieser Tatsachen sind verschiedene Methoden anwendbar.

1. Die Wahl zwischen der Proportionalität und der Progression der Steuer.[1]) Eine proportionale Steuer liegt vor, wenn der Steuersatz oder das Verhältnis zwischen Steuer und Steuerobjekt ohne Rücksicht auf dessen Höhe oder Zunahme der gleiche bleibt. Die einzelne Steuerleistung wechselt zwar mit der Größe des Steuerobjekts, fällt und steigt mit diesem, während der verhältnismäßige oder prozentuale Anteil der Steuer am Gesamtbetrage unverändert bleibt. Vom kleinen Einkommen wird derselbe Prozentsatz, z. B. 2 %, erhoben wie vom höchsten, die kleinen wie die großen Vermögen werden von dem gleichen Satze getroffen; er bleibt gleich beim Besitzwechsel kleiner wie großer Vermögens-

1) Neumann, Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt. Gutachten. Leipzig 1874; Lehr, Kritische Bemerkungen zu den wichtigsten für und wider den progressiven Steuerfuß vorgebrachten Gründen. Jahrb. für Nat. und Stat. 29. 1877; v. Scheel, Progressive Besteuerung. Ztschr. für Staatsw. Bd. 31, S. 371; Sax, Die Progressivsteuer, Ztschr. für Volksw., Soz.-Pol. und Verw. Bd. 1. 1892; Grabein, Beiträge zur Geschichte von der Lehre von der Steuerprogression. Finanzarchiv 12, S. 471ff und 13, S. 111; Heiss, Die Steuerprogression. Arch. für soz. Gesetzg. Bd. 13. 1899; Grohmann, Versuch einer stetig steigenden Skala für die progressive Einkommsteuer. Ztschr. für Volksw., Soz.-Pol. und Verw. Bd. 3, S. 1894; Seligman, The Theory of progressive Taxation. American Economic Association. 1892; Ricca-Salerno, Dell' imposta progressiva. Giornale dei economisti 1878 und Bulletin de l' Institut international de Statistique. VII. 2. Überhaupt ist gerade die italienische Fachliteratur reich an Untersuchungen über diesen Gegenstand.

objekte. Bei der progressiven Steuer ändern sich, steigen oder fallen die Steuersätze mit der Zu- und Abnahme des Einkommens, Vermögens oder Verkehrsobjekts. Dadurch werden die größeren und daher leistungsfähigeren Steuerobjekte nicht nur absolut durch höhere Steuerzahlungen, sondern auch relativ durch eine wachsende Belastung getroffen. So betragen z. B. die Sätze der Einkommensteuer bei Einkommen von 1200 M.: 12 M. oder 1 %, bei solchen von 3000 M.: 60 M. oder 2 %, bei solchen von 10000 M.: 300 M. oder 3 %, bei solchen von 100000 M.: 4000 M. oder 4 %. Die Progression kann entweder Degression (Regression) oder eigentliche Progession sein. Bei jener wird ein Maximalsteuersatz auf alle Steuerobjekte von einer bestimmten Höhe (Horizontale) an, z. B. 4 % bei Einkommen von 100000 M. und darüber, angewendet, und alle jene Horizontale nicht erreichenden, steuerpflichtigen Größen werden rückschreitend (degressiv oder regressiv) entlastet, z. B. durch 3 % (4—1) bei Einkommen von 10000 M. oder durch 2 % (4—2) bei solchen von 3000 M. Bei dieser dagegen besteht keine feste Obergrenze, sondern die Steuersätze wachsen in bestimmten Intervallen ohne Begrenzung der Prozente; z. B. eine Steuer von 4 % bei Einkommen von 100000 M. steigt von einem Mehr von je 50000 M. um ½ %. Die Proportionalität folgt dem Grundsatze der Gerechtigkeit „Gleiches Recht für Alle“ und mißt daher alle mit dem gleichen Maße. Dagegen knüpft die Progression an die Anschauung an, daß die wachsende Größe der Steuerobjekte nicht nur die Extensität, sondern auch die Intensität der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steigert. Sie will daher dem Prinzipe der Besteuerung nach der tatsächlichen Beitragskraft der Einzelwirtschaften möglichst nahekommen. Der Streit über diese beiden Prinzipien ist heute von Theorie und Praxis dahin entschieden, daß beide als gleichberechtigte steuertechnische Mittel anerkannt sind, die Anwendung aber ist nach der Steuerart verschieden.

Das Anwendungsbereich der Proportionalität sind in der Hauptsache die Ertragssteuern und regelmäßig die Vermögens- und Verkehrssteuern. Nur die Kapitalrentensteuer und öfters auch die Lohn-, Besoldungs- und Berufseinkommensteuer benutzen progressive Sätze. Auch bei den als Repartitionssteuern gestalteten Abgaben dieser Art herrscht der proportionale Ansatz wenigstens in der Wirkung vor. Eine Ausnahme macht die Erbschaftssteuer, bei der von jeher nach der Entfernung des Verwandtschaftsgrades der Erben vom Erblasser, öfters auch nach der Größe der Erbschaft progressive

Sätze im Gebrauch waren. Neuerdings hat man auch bei der Besteuerung der Konjunkturgewinne am städtischen Boden die Progression verwendet und sie wenigstens auch bei der Börsensteuer und den Besitzwechselabgaben überhaupt empfohlen. Die eigentliche Domäne der progressiven Besteuerung ist die allgemeine Einkommensteuer. Hier hat sie allgemein Eingang gefunden. Strittig ist dabei nur mehr die Wahl zwischen der Degression und der eigentlichen Progression. Die älteren Bedenken gegen sie, daß sie nur scheinbar gerecht und billig sei, sind jetzt überwunden. Ebensowenig hat sie die Kapitalien zur Auswanderung getrieben, den Spartrieb gehemmt oder zahlreiche Steuerhinterziehungen veranlaßt. Auch der Vorwurf der Willkür bei Aufstellung der Skala, die niemals eine mathematische Grundlage für das Ausmaß der progressiven Sätze auffinden könne, ist durch alle Erfahrungen längst entkräftet. Und willkürlich in diesem Sinne ist schließlich jeder Steuersatz. Die Progression soll eben symptomatisch für Abstufungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestufte Belastungen darbieten. Soweit die Ertragssteuern mit konstruktiven Mitteln der Einkommensteuer ausgestattet werden, sind sie gleichfalls, wenigstens teilweise, der Progression zugänglich (Gewerbesteuer, Kapilalrentensteuer). Endlich lassen sich drei Anwendungsgründe der Progression feststellen: die Abstufung nach der Größe der Steuerobjekte, und diese bildet die Regel; die Abstufung nach der Zusammensetzung der Steuerobjekte (höhere Besteuerung des sog. fundierten Einkommens) und endlich die Abstufung nach subjektiven Momenten (Progression nach Verwandtschaftsgraden bei der Erbschaftssteuer).

2. Die Vermeidung der materiellen Doppelbesteuerung Es ist wünschenswert, daß der Zustand, wo zwei koordinierte Steuergewalten (selbständige Staaten) das gleiche Steuerobjekt durch die gleichen Steuern treffen, wenn Steuerobjekt und Steuersubjekt in zwei verschiedenen Staaten sich befinden, beseitigt werde. Diese reelle oder materielle Doppelbesteuerung kann in zwei Formen geschehen.[1]) Das gleiche Steuerobjekt wird durch gleiche Steuergewalten bei verschiedenen Steuersubjekten zur Leistung herangezogen, z. B. bei der Grundsteuer werden die Hypothekenschulden eines Grundstücks vom Grundbesitzer-Schuldner mitversteuert und die bezahlten Hypothekenzinsen beim Kapitalisten

1) Vergl. v. Heckel, Art. „Doppelbesteuerung" im Wörterb. d. Volksw. 2. Aufl. Bd. I, S. 662, woselbst die wichtigsten Schriften über die ganze Frage angeführt sind.

durch eine Kapitalrenten- oder Vermögenssteuer getroffen. Oder das gleiche Steuerobjekt wird beim gleichen Steuersubjekt durch zwei verschiedene Steuergewalten belastet, z. B. die Einkünfte aus Grundbesitz in dem Staate, wo dieser liegt, und in dem Staate, wo der Pflichtige wohnt. Solche Übelstände können in Bundesstaaten und ähnlichen staatlichen Gemeinwesen durch Gesetz und im übrigen durch internationale Verträge (interationales Steuerrecht) behoben werden.[1]) Das Geltungsbereich erstreckt sich hier sowohl auf die Ertrags- und Einkommensteuern als auch auf Vermögens-, Erbschafts- und Verkehrssteuern.

3. Die Berücksichtigung anderweiter Abstufung der Leistungsfähigkeit. Auch andere Umstände und Tatsachen können eine weitere objektive und subjektive Differenzierung nach oben und nach unten veranlassen. Beim Steuerobjekt kann für die Erwerbsbesteuerung auch dessen Zusammensetzung in Betracht kommen. Die Einkünfte aus den Nutzungen des Vermögensbesitzes (Rentenfonds) sind steuerfähiger als der Erwerb aus persönlichen Arbeits- und Dienstleistungen (Arbeitseinkommen). Jene, die sog. fundierten Einkommen, sind wegen der ganzen Erwerbsart, Dauer und Sicherheit leistungsfähiger als dieser, der an alle Wechselfälle des Lebens, der Gesundheit, des Alters usw. geknüpft ist. Die wirkliche Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt daher, daß auch diese Vermehrung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werde. Dies geschieht teils durch die Kombination verschiedener Steuerarten, von Ertrags-, Einkommen-, Vermögens- und Erbschaftssteuern, wodurch das Renteneinkommen mehrfach, das Arbeitseinkommen aber nur einmal getroffen wird, teils durch Erhebung von höheren Steuersätzen von jenen und von niedrigeren Steuersätzen von diesem. Der erstere Weg ist regelmäßig von der Steuerpraxis eingeschlagen worden. Auf der andern Seite erfordert es aber die Gleichmäßigkeit der Steuerverteilung, daß auch Schmälerungen der Leistungsfähigkeit steuertechnisch gewürdigt werden. Die indi-

1) Hierher ist zunächst das Gesetz v. 13. Mai 1870 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung unter den deutschen Bundesstaaten und die schweizerische Bundesverfassung von 1862/1875 zu zählen, die dem Bundesgericht die Entscheidung über die Steuerkonfliktssachen übertrug. In der gleichen Richtung bewegt sich der am 18. April 1900 zwischen Preußen und Österreich sowie der am 6. Oktober 1903 zwischen Bayern und Österreich abgeschlossene Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Vgl. auch auch das braunschweigische Gesetz vom 17. Dezember 1900 über die Beseitigung der Doppelbesteuerungen bei der Staats- und Gemeindeeinkommensteuer und der Ergänzungssteuer (Finanzarchiv 21, S. 808 ff.).

viduelle Lage der Steuersubjekte durch besondere Umstände kann in einer Schmälerung der Beitragskraft zum Ausdruck kommen. Denn nicht nur die Höhe und die Zusammensetzung des Erwerbs, sondern auch die Verwendungsmöglichkeit des Einkommens und die Erleichterung oder Erschwerung, Einkommen zu erwerben, muß berücksichtigt werden. Solchen Begleiterscheinungen, wie die Größe der Familie, die Zahl der noch unversorgten Kinder, Alimentationspflichten, Krankheit, Unglücksfälle u. a. m., können vor allen die direkten Steuern, namentlich aber die Einkommensteuern, durch Ermäßigung der Steuersätze oder Versetzung in eine niedere Steuerstufe Rechnung tragen. Ebenso ist die Gewährung eines sog. steuerfreien Existenzminimums bei der Einkommensteuer und die Steuerfreiheit der kleinen Vermögen und Erbschaften von der Vermögens- und Erbschaftssteuer hierher zu zählen. Im Bereiche der Verkehrssteuern finden wir solche Vergünstigungen kaum jemals.

II. Bei den Aufwandsteuern geht die ratio legis gleichfalls von der Anschauung aus, daß zwischen dem Verbrauche der mit Auflagen belasteten Gegenstände (Waren) und dem Einkommen der Steuersubjekte ein meßbares Verhältnis besteht. Sie stellen sich demgemäß im Prinzipe auf den Standpunkt, daß vermehrter Aufwand einer vermehrten Leistungsfähigkeit entspreche. Diese Präsumtion, die dem Wesen und Aufbau der Aufwandsteuern überhaupt eigentümlich ist, trifft aber keineswegs allgemein zu. Denn im Interesse der fiskalischen Ergiebigkeit sieht sich der Gesetzgeber veranlaßt, vor allem auch solche Gegenstände als Steuerobjekte zu wählen, die Massenverbrauchsartikel, notwendige Nahrungsmittel und volkstümliche Genußmittel sind. Dadurch wird aber die sozialethische Forderung der Gerechtigkeit verletzt. Denn vielfach ist der Zusammenhang zwischen Verbrauch und tatsächlicher Leistungsfähigkeit gestört, vielmehr entscheiden hier oftmals andere Motive als diese. Der Umfang des Verbrauchs ist nicht nur subjektiv begründet, von den individuellen Begehrungen abhängig, sondern liegt zugleich in objektiven Umständen, wie in der Größe der Familie, Kinderzahl, Art der gewerblichen Beschäftigung und speziellen Berufsarbeit u. a. m., die durchaus unabhängig sind von der Einkommenshöhe und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Gesellt sich dazu noch die weitere Erscheinung, daß hauptsächlich notwendige Bedarfsartikel besteuert werden, so wird nicht nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt, sondern es entsteht sogar eine Art progressive Wirkung nach unten: die

schwächeren Steuerzahler werden relativ stärker belastet als die leistungsfähigeren Steuersubjekte. Der Versuch, nach dem Umfange des Aufwandes eine Progression der Steuersätze einzuführen, ist nicht gemacht worden, vielleicht mit Ausnahme der finanziell wenig bedeutungsvollen Luxussteuern. Man hat sich mit proportionalen Steuern beschieden.

Die verschiedenen Aufwandsteuern werden daher in sehr verschiedenem Maße dem Grundsatze der Gleichmäßigkeit gerecht. Am wenigsten erfüllen diese Bedingungen die Getränkesteuern (Bier-, Branntwein-, Weinsteuer), die Verzehrungssteuern (Mehl-, Brot-, Fleisch-, Salz-, Zucker-, Tabaksteuern) und vor allem die auch in anderer Hinsicht bedenklichen Miet- oder Wohnungsaufwandsteuern. Von letzterer abgesehen, die der Natur der Sache nach stets eine direkte Auflage ist, macht es wenig Unterschied, ob die Erhebungsform diejenige einer inneren Verbrauchssteuer (Inlandsteuer), eines Steuermonopols oder eines allgemeinen oder örtlichen Zolls ist. Dagegen sind die Luxussteuern, wie Hunde-, Nachtigallen-, Wagen- und Pferde-, Dienstboten-, Klavier- und ähnliche Steuern, dem Prinzipe der gleichmäßigen Besteuerung besser angepaßt. Aber auch hier fehlt es nicht an Unstimmigkeiten der verschiedensten Art. Das Problem der Gleichmäßigkeit an den einzelnen Erscheinungsformen der indirekten Auflagen ist überhaupt niemals völlig befriedigend zu lösen. Es kann sich daher nur handeln um das einigermaßen genügende System der ganzen Aufwandbesteuerung. Es ist dabei zu verlangen, daß neben den Abgaben von notwendigen, volkstümlichen und Massenverzehrungsgegenständen, an deren Konsum alle Volksschichten beteiligt sind, solche Steuerobjekte gewählt werden, die vorzüglich von den leistungsfähigeren Einzelwirtschaften verbraucht werden. Daneben sind Luxussteuern mit dem gleichen Zwecke empfehlenswert. Den Rest der Ausgleichung muß der organische Zusammenhang des ganzen Steuersystems leisten. Die Erwerbsbesteuerung muß so eingerichtet sein, daß hier die kleinen und kleinsten Einkommen durch Freistellung oder degressive Steuersätze in dem Maße entlastet werden, als sie durch bestimmte Verbrauchssteuern relativ zu hoch belastet sind. Und endlich ist es die Verrichtung der Verkehrssteuern, etwaige Lücken, die sich bei der Gleichmäßigkeit, wenigstens in der Wirkung, finden, durch passende Gegenmaßregeln auszufüllen.

III. Der Differenzierungsprozess und der systematische Aufbau der modernen Steuersysteme.

§ 1. **Die allgemeinen Entwickelungsepochen der Besteuerung.** [1]) Unsere Untersuchungen über die Grundlagen der Besteuerung haben gezeigt, daß Steuer und Steuerwesen aufs engste mit dem Staate, der Volkswirtschaft und der Gesellschafts- und Rechtsordnung überhaupt verknüpft sind. Aufgabe des vorigen Abschnitts war es daher, die Steuer nach einer dreifachen Richtung hin als finanzwirtschaftliche, volkswirtschaftliche und sozialethische und rechtliche Erscheinung zu schildern und zu erklären. Hier haben wir zunächst dem Ursprung der Besteuerung nachzugehen und sodann ihren genetischen Prozeß in seinen entwicklungsgeschichtlichen Zusammenhängen bis zur Gegenwart aufzuweisen.

Die Steuern sind bei den verschiedenen Völkern und auf den verschiedenen Kulturstufen keine zufälligen oder willkürlichen Erscheinungen ohne inneren Zusammenhang mit der allgemeinen Verfassung des Wirtschafts-, Rechts- und Gesellschaftslebens. Sie stehen in engster Verbindung mit den Entwickelungsstufen der Volkswirtschaft, mit der Art und dem Umfang der gesellschaftlichen Aufgaben und den durch diese erzeugten kollektiven Bedürfnissen und empfangen ihre Prägung durch Rechtssystem und Eigentumsordnung. Die Verteilung des Volksvermögens und Volkseinkommens und die Einflüsse ihrer quantitativen und qualitativen Differenzierung wirken als bestimmende Triebfedern des ganzen Prozesses. Diese Tatsachen der nationalen Besitz- und Vermögensgliederung zeigt die Tendenz, mit der allmählich fortschreitenden Abstufung des Privatkapitals und der privatkapitalistischen Erwerbsweise nach Art, Umfang und Anwendung die Besteuerung zu verfeinern. Denn die Ereignisse, von denen die Entfaltung unseres Wirtschafts- und Gesellschaftslebens beherrscht wird, empfangen hieraus Leitung und Führung: die arbeitsteilige Organisation der Volkswirtschaft,

1) v. Below, Die landständische Verfassung in Jülich und Berg. Düsseldorf 1890—1891; 3. Teil: Geschichte der Entstehung der direkten Staatssteuern I und II; Zeumer, Die deutschen Städtesteuern im 12. und 13. Jahrb. Leipzig 1878; Lamprecht, Deutsche Geschichte. 7 Bde. 3. Aufl. Leipzig 1902; ders., Deutsches Wirtschaftsleben im Mittelalter. 3 Bde. Leipzig 1886; Schmoller, Die Epochen der preußischen Finanzpolitik. Jahrb. für Gesetzg., Verw. und Volksw. N. F. 1; Hoffmann, Die Geschichte der direkten Steuern in Bayern bis zum Beginn des 19. Jahrhunderts. Leipzig 1883. Aus der älteren Literatur: Hüllmann, Deutsche Finanzgeschichte des Mittelalters. Berlin 1805; ders., Ursprünge der Besteuerung. Köln 1818; Lang, Historische Entwickelung der teutschen Steuerverfassungen. Berlin 1793.

die mächtigen Veränderungen der Technik und der Verkehrsmittel, die Umwälzungen der ökonomischen Rechtsordnung, die soziale Klassenbildung u. a. m. Die politische Entwickelung, Staatsverfassung, das Rechtssystem und die Einwirkungen des politischen und wirtschaftlichen Aufschwungs und Niedergangs verdichten sich zum charakteristischen Gepräge der einzelnen Entwickelungsepochen.

Auf niedriger Kulturstufe und mit der Vorherrschaft der Naturalwirtschaft fehlen Steuern fast vollständig. Der Geldgebrauch ist nur sporadisch, der Geldbedarf gering. Einkünfte aus dem Grundeigentum des Herrschers, die Ausübung von Grundrechten und Hoheitsrechten (Regalien) vermögen den Aufwand des noch nicht getrennten Hof- und Staatshaushalts zu decken. Die Steuern treten nur allmählich und langsam auf.

Der Ursprung der Steuern wird von den einen Schriftstellern (Below, Zeumer) zurückgeführt auf Leistungen nach öffentlichem Recht, die in älterer Zeit kraft der gräflichen Gerichtsbarkeit, später kraft der landesherrlichen Gewalt erhoben worden seien. Andere Forscher (Lamprecht, Schulte, Bittner) vertreten dagegen die Ansicht, daß die Steuern aus der grundherrlichen Gewalt herzuleiten seien. Die Entscheidung wird aber hier nur eine relative sein können, die Entstehungsgründe werden sich örtlich und zeitlich differenzieren oder sich mehrere genetische Ursachen verbinden. Dazu kommen noch weitere besondere Entwickelungsreihen.

Mitunter sind sie daneben auf Gewalt und Zwang gegründet, von den Unterworfenen — Völkern oder Gesellschaftsklassen — zu entrichten und stellen sich als das sicherste Merkmal der politischen und sozialen Abhängigkeit dar. Oder sie sind Leistungen auf Grund von Sitte und Herkommen oder wenigstens ursprünglich vertragsmäßige Gaben der Untertanen an den König, die dann im Laufe der Zeit zu pflichtmäßigen Abgaben werden. Oder endlich sie sind aus Auflagen hervorgegangen, durch die der Landfremde sich Eingang ins Wirtschaftsgebiet oder rechtliche Handlungsfähigkeit erkaufen mußte. Sie vermischen sich dann häufig mit andersartigen Abgaben, Aufschlägen, Marktabgaben, Meßgeldern usw. Der Haushalt in den Städten, als den Inseln der Geldwirtschaft und geldwirtschaftlicher Einrichtungen, lehnt sich zuerst an den Geldgebrauch und an die Steuerwirtschaft an. Die städtische Verfassung konstruiert die Steuerpflicht des Bürgers als solchen der Stadt gegenüber. Von diesen Errungenschaften übernahmen Staat und Territorien manches sofort, anderes wird erst nach jahr-

hundertelangen Kämpfen erreicht. Hier trieben erst die höheren Anforderungen der Landesverteidigung, der Kriege und Kriegsnöte einen Keil in das ältere System der Befriedigung des öffentlichen Aufwands, wozu noch spezielle Fälle kamen (Kriegsgefangenschaft des Lehnsherrn, Ritterschlag des ältesten Sohnes, Ausstattung der ältesten Tochter). Diese Gründe in Verbindung mit dem Vordringen der Geldwirtschaft überhaupt verursachten einen vermehrten Finanzbedarf und die Notwendigkeit für den Staat, über größere Geldmittel zu verfügen. Die Wirtschaftsart des Staates wurde dadurch in neue Bahnen gelenkt. Seit dem Ausgang des Mittelalters und seit dem Reformationszeitalter hatte der Staat mit der größeren territorialen Konzentration die Funktionen vormals autonomer Bildungen zu erfüllen, und in dem Maße stieg auch der staatliche Geldbedarf, zumal immer mehr der Ertrag liefernde Besitz, Grundrechte und Regalien verloren gegangen waren. An Stelle der früheren Beschaffungsformen öffentlicher Einkünfte trat mehr und mehr die Steuer. Die Steuern fehlten in älterer Zeit im territorialen Finanzhaushalte keineswegs. Allein sie waren teils Ausnahmen oder Quellen des Finanzbedarfs, aus denen man nur in Notzeiten schöpfte, teils Ausflüsse besonderer Rechtszustände und Abhängigkeitsverhältnisse. Nunmehr aber werden sie zur Regel, nicht auf einmal, sondern allmählich, aus sporadischen Erscheinungen bei besonderen Anlässen zu bleibenden Finanzinstituten und ständigen Attributen des Staatshaushalts. Die meisten Völker haben Jahrhunderte gebraucht, bis sie auf dieser Stufe anlangten. Und durch lange Epochen hat sich wenigstens die Vorstellung erhalten, daß trotz der praktischen Erfahrungen die „Steuern" prinzipiell als vorübergehende Auskunftsmittel galten, obwohl sie bereits tatsächlich durch ihre ununterbrochene Wiederkehr zum wesentlichen und bleibenden Bestandteil der Finanzwirtschaft geworden waren.

Die formelle Anordnung der Besteuerung und ihre steuertechnischen Normen tragen jeweils den Stempel der staatsrechtlichen und volkswirtschaftlichen Zustände einer Epoche. In großen Umrissen geschaut, können daher drei Abschnitte in der Steuerentwickelung bei unserer germanisch-romanischen Staatenwelt unterschieden werden: die Epoche der ständisch-vertragsmäßigen Vereinbarung, die Epoche der absolutistisch-einseitigen Auflegung und die Epoche der verfassungsmäßig-gesetzlichen Ordnung der Besteuerung. Diese Unterscheidung bezieht sich zunächst auf die formelle Entstehung der Steuern, beschränkt sich aber nicht auf diese allein, sondern

ist auch zugleich das Substrat für die Entwickelung der Steuertechnik und der Berücksichtigung der ethisch-sozialen Einflüsse.

1. Die Epoche der ständisch-vertragsmäßigen Vereinbarung der Steuern. Wenn wir auf die Entwickelung des Differenzierungsprozesses in unseren Kulturstaaten seit dem 13. und 15. Jahrhundert zurückblicken, so finden wir zuerst in den Monarchien mit landständischer Verfassung die Regelung der Besteuerung durch Vertrag zwischen dem Landesherrn und den Landständen. Der Hofhaushalt und der Staatshaushalt waren nicht getrennt, und für beide hatte der Landesherr mit seinen Einkünften aufzukommen. Sie bestanden regelmäßig in den Erträgnissen der Kron- und Hausgüter, in den Einkünften aus grundherrlichen Rechten, aus Bezügen aus den Finanzregalien und endlich aus einer Mehrzahl von Steuern, Zöllen und meist indirekten Auflagen. Der gesteigerte Finanzbedarf und vor allem die Zunahme des Geldbedarfes durch Kriegswesen und landesherrliche Schulden konnte aber bald nicht mehr durch die fürstlichen Einkünfte gedeckt werden. Die Landstände mußten daher um Zuschüsse oder Beihilfen angegangen werden. Diese konnten aber nur aus dem Born neuer Steuern geschöpft werden. Da aber anerkannterweise Freie zu solchen Auflagen nicht ohne weiters herangezogen werden konnten, so mußte der Landesherr mit den Vertretern der freien Landstände über die Steuern in vertragsmäßiger Vereinbarung verhandeln. Die Bewilligung von Steuermitteln machten die Landstände abhängig von dem Nachweis der Unzulänglichkeit (Insuffizienz) der landesherrlichen, erblichen Einkünfte. Das Maß der Bewilligung ist durch diesen Nachweis beschränkt, und es werden nur diejenigen Steuersummen übernommen, die zur Ausfüllung der entstandenen Lücke notwendig sind. Regelmäßig handelt es sich dabei um die Übernahme der Verzinsung und Tilgung von landesherrlichen Schulden, die zur Deckung der öffentlichen Ausgaben mangels zureichender Einnahmen aufgenommen worden waren. Diese Vorgänge und Verhandlungen wiederholen sich immer häufiger, das außerordentliche Auskunftsmittel der landständischen Steuer wird zur Regel, die nur auf bestimmte Jahre bewilligten Steuern werden zu dauernden Lasten, und den alten werden immer wieder neue Steuern hinzugefügt. Die landständischen Steuern sind dadurch zwar nicht formell, so doch tatsächlich zu bleibenden Finanzinstituten geworden. Später verwischt sich dieser historische Ursprung immer mehr, und das Steuerbewilligungsrecht der Landstände bezieht sich nicht mehr auf ein „Ob“ oder „Ob nicht“, sondern auf ein „Wieviel“ an

Steuern. Teilweise ist es nur mehr von formeller Bedeutung, oder es wird von der landesherrlichen Gewalt ganz beseitigt.

Die vertragsmäßige Ordnung der landständischen Steuern umfaßte aber nicht nur die Steuerbewilligung, sondern auch die Steuerverwaltung. Denn die bewilligten Steuern wurden oftmals von den Landständen auch erhoben und verwaltet. Soweit diese Operationen in den Händen der landesherrlichen Behörden lagen, suchten sich die Landstände auf die Verwaltung einen wirksamen Einfluß zu sichern. Sie wachten vor allem über die Spezialisierung der Verwendung und suchten zu erwirken, daß die Steuererträge nur für diejenigen Zwecke verausgabt wurden, für die sie ausdrücklich bewilligt worden waren. Je mehr diese ältere Übung der Separation der Fonds durch die Zentralisierung der Finanzverwaltung ersetzt wurde, an die Stelle der Anweisung bestimmter Einkünfte für bestimmte Ausgaben die Vereinigung zur Einheit des Staatshaushalts trat, desto mehr schwand auch der landständische Einfluß auf die Finanzverwaltung. Die letzten Überreste waren landständische Kommissare bei der Steuer- und Schuldenverwaltung, die lediglich an der Kontrolle der Finanzgebarung formell mitwirkten.

Die landständischen Steuern waren Repartitionssteuern. Die Landstände vereinbarten zunächst mit den landesherrlichen Kommissaren eine Hauptsteuersumme, zu der jene sich nach vielfachem Feilschen verstanden. Von den einzelnen Ständen, der Ritterschaft, den Prälaten und den Städten[1]), wurden dann von dieser einzelne Anteile oder Quoten (Kontingente) übernommen, wobei jeder Stand bedacht war, sich auf Kosten der übrigen Stände möglichst zu entlasten. Dieses Kontingent verteilte dann wiederum jeder Stand unter sich und hatte es aufzubringen. Die Grundform dieser Steuern war die Bede, hauptsächlich Grund- und Gebäudesteuer in der Stadt und auf dem Lande. Daneben kommen vielfach andere Steuerformen, besonders das Ungelt, ein Gemisch von verbrauchs- und verkehrssteuerartigen Abgaben, vor, oder man wählte eine Kombination aus beiden Steuerformen. Seit dem 16. Jahrhundert sank der Einfluß der Landstände, und die landesherrliche Gewalt gelangt zum Sieg. Unter dem Einfluß der Grundsätze des römischen Rechts, der Ausbildung der stehenden Heere und des landesherrlichen Beamtentums sowie durch die Durchführung der Reformation entgleitet den Landständen allmählich

1) Nur in wenigen Territorien war auch der freie Bauernstand in den Ständen vertreten.

das Steuerbewilligungsrecht, der Haupthebel ihrer Macht. Durch Reichsgesetze erhielten die Landesherrn die Befugnis, ihre Untertanen für Reichsabgaben (1530, 1543, 1548), für die Unterhaltung der Landesfestungen und ihrer Besatzungen (1654) sowie für die Legationskosten zu Reichs- und Kreistagen (1670) auch ohne landständische Bewilligung zu besteuern. In der Kontribution, einer direkten, und in der Akzise, einer indirekten und verkehrsteuerartigen Besteuerung, empfing der aufkommende Absolutismus dauernde Einkünfte, die nicht periodisch zu erneuern waren.

2. Die Epoche der absolutistisch-einseitigen Auflegung der Steuern. Im absoluten Staate, der sich in Deutschland seit Ende des 30jährigen Krieges, in Frankreich schon früher herausgebildet hat, werden die Steuern einseitig durch den Landesherrn ohne Bewilligung von Repräsentanten der Besteuerten angeordnet und erhoben. Das landesherrliche Regiment verdrängt den landständischen Einfluß. Seit dem 18. Jahrhundert wurden die Landstände nicht mehr berufen (Österreich, Preußen, Bayern, Frankreich seit 1614), in andern wurden sie zu einer Behörde zur periodischen Verteilung der Steuern herabgedrückt, und nur ausnahmsweise bewahrten sie ihre Bedeutung (Sachsen, Württemberg, Hessen, Mecklenburg, Braunschweig). Damit endigt die vertragsmäßige Regelung der Steuerpflicht, und Umfang und Art der Steuerleistung bestimmt der absolute Monarch. Die absolute Staatsform übernimmt zunächst die einzelnen Steuern und die Steuertechnik der landständischen Epoche und entwickelt sie weiter. Die Scheidung zwischen dem fürstlichen Interesse und dem Volksinteresse hört auf. Der Begriff des Staates mit gemeinsamen Interessen und Aufgaben umspannt die Regierenden und die Regierten. Der Staat und die absolute Macht sind identisch. Während die Landstände nur die Interessen der privilegierten Stände vertraten, wurde die landesherrliche Obrigkeit mehr von Gesichtspunkten des allgemeinen Wohls geleitet und wußte diese dazu zu benutzen, um die Macht der Standesvertretung zu vernichten. Die Erwägungen, von denen der aufgeklärte Absolutismus ausging, waren im sogenannten Wohlfahrts- und Polizeistaat verkörpert, dessen Ziele vor allem in die Erstarkung der Finanzmacht ausliefen, und der gleichzeitig das System der politischen und wirtschaftlichen Gebundenheit vollendete.

Aus dieser ganzen Umwelt entspringt die Idee der Steuerpflicht des Untertanen gegenüber der Herrschergewalt. Sie ist zwar im Prinzip eine allgemeine, aber entsprechend der Standesungleichheit und durch Privileg und Ausnahmen vielfach durchbrochen. Solche

Sonderrechte werden nicht nur als Entgelt für Dienste und Leistungen oder als Äquivalent für diese verliehen, sondern durch autonome Akte der Exemtion begründet. Die Steuerformen zeigen die beiden grundlegenden Typen: die direkte Besteuerung, Schatzung, Kontribution einer- und die indirekte Besteuerung, Auflagen, Akzise andererseits. Jene stellte meist eine Kombination aus Personal-, Grund- und Vermögenssteuern dar, diese umfaßte innere Verbrauchssteuern, Zölle und meist auch die Verkehrssteuern. Die Steuerformen, die zur Befriedigung des Finanzbedarfs gewählt werden, sind immer mannigfaltiger. Hier erscheint als allgemeines Entwickelungsprinzip die fortschreitende Differenzierung der Kontribution und der Akzise in eine Reihe von Einzelsteuern. Seit dem 17. und noch mehr seit dem 18. Jahrhundert steigt aber der Staatsaufwand in nie ruhender Vorwärtsbewegung durch politische Ereignisse, Kriege, Schulden, Finanznöte und sonstige Umstände. Der absolute Staat sieht sich daher gezwungen, immer neue Steuerquellen zu erschließen. Im Mittelpunkt steht das fiskalische Interesse, man sucht möglichst hohen Ertrag versprechende Steuerquellen auf, ohne auf deren organischen Zusammenhang zu achten. Diese treibenden Faktoren haben in den meisten absoluten Staaten einen Zustand des Steuerwesens erzeugt, der eines festen Gerippes entbehrte, vielmehr in einem regellosen Nebeneinander einer großen Zahl von Auflagen und Abgaben bestand. So hat Österreich die ältere Kontribution in eine Grundsteuer, das Subsidium ecclesiasticum, die Judensteuern, in verschiedene (formelle) Vermögenssteuern, Kopf-, Personal-, Klassen-, Standes- und Einkommensteuern aufgelöst. Neben den Zöllen finden wir Mauten, Verzehrungssteuern aller Art, Salz-, Schießpulver-, Salpeter-, Tabakregalien, das Lotto- und Stempelgefäll, Taxen, Erbschaftssteuern u. a. m. In Preußen bestanden als direkte Abgaben das Lehenritter-Pferdegeld, die Kontribution (Generalhufenschoß, Hufensteuer, Landsteuer), das Kavalleriegeld, der Hufen- und Giebelschoß, die Kriegsmetze, Naturalabgaben und sonstige kleinere Steuern von der Landbevölkerung. Die indirekten Auflagen waren die städtische Akzise nebst verschiedenen Zusatzsteuern, Zölle, Stempel, Regalien u. a. m. Wohl fehlte es nicht an wohlbegründeten Reformversuchen im 18. Jahrhundert, wie der Generalhufenschoß unter Friedrich Wilhelm I. in Preußen oder der Censimento Milanese und die Theresianische Steuerrektifikation in Österreich, allein eine grundlegende Umgestaltung mit systematischem Neubau unterblieb allenthalben. Überall herrschen die finanzpolitisch-fiskalischen Bedürfnisse vor, die volkswirtschaft-

lichen Interessen und die Aufgaben einer gerechten Steuerverteilung treten in den Hintergrund. Auch die Technik der Veranlagung und Erhebung der Steuer bleibt mangelhaft.

3. Die Epoche der verfassungsmäßig-gesetzlichen Ordnung der Steuern. Eine solche Lage des Steuerwesens fand der moderne, konstitutionelle Staat vor, als er das Erbe des Absolutismus antrat. Zu den obersten Grundsätzen des Verfassungsstaates zählt die gesetzmäßige Ordnung des Steuerwesens. Die rechtlichen Normen der Besteuerung gründen in der Verfassung, und die Steuerveranlagung und Steuererhebung setzt ein verfassungsmäßig zustande gekommenes Gesetz voraus. Die Rechtsordnung in unseren Kulturstaaten sieht, unbeschadet der staatsrechtlichen Besonderheiten, die Zustimmung der Volksvertretung vor. Dadurch ist die Mitwirkung der Parlamente beim Erlaß von Steuergesetzen gesichert und ihnen wenigstens in gewisser Hinsicht materiell ein Recht der Steuerbewilligung eingeräumt. Aber andererseits ist auch der Vollzug der Steuergesetze auf eine gesetzliche Grundlage gestellt, die Gesetzmäßigkeit auch der Verwaltungshandlungen verlangt. Der Steuerpflichtige ist somit nach diesen beiden Richtungen hin gegen Willkür und Übergriffe der ausführenden Organe geschützt. Wir sind daher berechtigt, von einer Epoche der verfassungsmäßig-gesetzlichen Ordnung der Steuern zu sprechen.

Mit diesen formellen Voraussetzungen paaren sich aber allgemeine finanzwirtschaftliche Bedingungen und ethische Motive im System der Besteuerung in unsern modernen Kulturstaaten. In erster Linie kommt hier die Tatsache des steigenden Finanzbedarfes im modernen Staate in Betracht. Durch die stetig wachsenden Staatsaufgaben und Staatszwecke stieg der Aufwand in bisher ungeahnter Weise. Für diesen Mehrbedarf ist es bezeichnend, daß die erforderlichen Mittel wiederum zunächst durch Steuereinnahmen aufzubringen sind. So werden die Steuern trotz ihres historischen Urspungs zu den wichtigsten Trägern des Staatshaushalts überhaupt. Sie bedürfen daher einer tiefgreifenden Umgestaltung und Erweiterung. Deshalb wird der Zusammenhang der Volkswirtschaft mit der Besteuerung für die Lösung des Problems immer wichtiger. Im Laufe des 19. Jahrhunderts vollziehen sich aber auf dem gesamten Gebiete der Volkswirtschaft gewaltige Umwälzungeu, die in einer ganz ungeheuren Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens gipfeln. An die Stelle der älteren einfachen und und stabilen Verhältnisse des Wirtschaftslebens ist eine enorme Entwickelung der Technik mit zahllosen Veränderungen der Wirt-

schaftsbetriebe getreten. Großbetriebe und Weltwirtschaft bezeichnen die Hauptstützpunkte in dieser Bewegung. Das Fortschreiten dieses Entwickelungsprozesses fand aber in den älteren überkommenen Steuersystemen keine ebenbürtigen Mittel, um den neuen Ansprüchen gerecht zu werden. Einrichtung und Steuertechnik waren dieser Aufgabe nicht gewachsen. Zudem war die ältere Besteuerung, dem Staatsleben des Absolutismus des 18. Jahrhunderts entstammend, nicht mehr den Anschauungen und dem Bewußtsein einer neuen Zeit angemessen. Die Forderungen der Freiheit und Gleichheit, die staatsbürgerliche Freiheit mußten bei der Besteuerung berücksichtigt werden und die Rechtsungleichheit des absoluten Staates im System der Gebundenheit ablösen. Mit dem Bedürfnis einer steuertechnischen Neugestaltung verbindet sich das steuerpolitische Streben nach „Gerechtigkeit" und „Allgemeinheit der Steuer" als dringende und berechtigte Forderung des neuen Zeitalters. Alle Steuerfreiheiten und Steuerprivilegien werden verworfen, und die unzeitgemäßen, zum Teil in den neuzeitlichen Staatsverhältnissen nicht mehr berechtigten Bevorzugungen werden abgeschafft. Neben den finanzpolitischen Interessen des Fiskus kommen höhere Gesichtspunkte im Steuerwesen zur Geltung. Aus all diesen treibenden Faktoren erwächst allmählich eine grundlegende Umbildung der Steuersysteme in unseren Kulturstaaten im Laufe des 19. Jahrhunderts. Sie müssen einerseits den gesteigerten fiskalischen Ansprüchen der Zeit und des modernen Staatslebens materiell gerecht werden und andererseits den ethischen und politischen Bedürfnissen einer neuen Epoche entsprechen. Vor allem aber müssen sie auch soziale Elemente und soziale Ansichten in sich aufnehmen. Das ältere systemlose Nebeneinander zahlreicher, organisch nicht verbundener Steuern erweist sich als unzulänglich, man muß die Steuern nach Gruppen ordnen und sie in einen inneren Zusammenhang bringen und das Steuerproblem auf richtiger volkswirtschaftlicher Grundlage durch eine gerechte, gleichmäßige und steuertechnisch befriedigende Gesetzgebung lösen. Dadurch sind die Steuersysteme in unseren modernen Kulturstaaten, wenigstens in der Hauptsache, mit dem Differenzierungsprozeß des Volksvermögens und Volkseinkommens, mit den Veränderungen der wirtschaftlichen Technik, den Grundanschauungen der Völker und mit den finanzpolitischen Bedürfnissen in Einklang gebracht. Diese Tatsache ist das Ergebnis der steuergeschichtlichen Entwickelung der letzten hundert Jahre.

Aber nicht der Staat allein schöpft aus der Quelle der Be-

steuerung. Heute sind auch die Gemeinden und die übrigen öffentlichen Körper an den Steuern beteiligt. Auch sie sind zur Deckung ihres Finanzbedarfes ganz wesentlich auf Steuereinnahmen angewiesen. Dadurch entsteht die Kumulierung der Staats- und Gemeindesteuern, die besondere Anforderungen an die Einrichtung der Steuersysteme stellt. Und gerade hierin sind die schwierigsten Aufgaben zu suchen. Heute stehen wir erst in den Anfängen dieser neuen Entwickelung, die indessen noch nicht zu einem allseitig befriedigenden Abschluß vorgeschritten ist.

§ 2. **Die Einzelwirtschaft als Substrat der Besteuerung.** Alle Steuern gehen von dem Volksvermögen und dem Volkseinkommen aus. Sie sind daher in letzter Linie Entnahmen aus diesen und Übertragungen an die Gesamtheit, um mit Mitteln der Gemeinschaften Zwecke der Gemeinschaften zu erfüllen. Aber kein Volk als solches wirtschaftet, es wirtschaften immer nur die Individuen oder Gruppen von Individuen. Darum knüpft aber auch alles Wirtschaftsleben an die Wirtschaften der Individuen, physischer oder nichtphysischer Personen an. Wir nennen diese Einzelwirtschaften. An ihrer Spitze steht als leitendes Rechts- und Wirtschaftssubjekt eine mit einheitlichem Willen ausgestattete, im Rechtsverkehr konkret faßbare Person. So sehr die Besteuerung aus dem Volksvermögen und Volkseinkommen schöpft, so muß sie doch zur Durchführung des Steuerzwecks an die Einzelwirtschaften anknüpfen. Die Einzelwirtschaft mit ihren Lebensvorgängen und ihrer Technik ist daher das Substrat der Besteuerung.

Wir haben im vorigen Paragraphen die Entwicklungsepochen der Steuer verfolgt und dabei gesehen, wie sich diese Erscheinung an die Bewegungen des gesamten Soziallebens, vor allem an die Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens anlehnt, und wie hierdurch jeder Epoche der Steuergesetzgebung ein charakteristisches Gepräge aufgedrückt wird. Wenn wir aber vom Standpunkt der Entwicklungsstufe aus, auf der wir heute stehen, in eine genauere Analyse der Steuer eintreten wollen, so müssen wir mit einer solchen der Einzelwirtschaft beginnen. Denn aus theoretischen wie praktischen Gründen ist nach unseren früheren Feststellungen die Lösung des Steuerproblems durch eine einzige Steuer nicht möglich. Die Steuerformen müssen daher verschieden sein, und nur durch eine Mehrzahl von solchen Einzelerscheinungen kann das Steuerziel wirklich erreicht werden. Die typischen Grundvorgänge des Wirtschaftslebens geben daher die Anhaltspunkte ab, an die alle Besteuerung anknüpft.[1])

1) Vergl. v. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrssteuern. Finanzarchiv 7,

Die allgemeinen Tatsachen des Lebens einer Einzelwirtschaft zeigen in ihrer äußeren Erscheinungsform zwei Dinge, die im wirtschaftlichen Prozeß in einander arbeiten: ein persönliches und ein sachliches Element, die Persönlichkeit des leitenden Wirtschaftssubjekts und seine Hilfsarbeiter einer- und die Vermögens- und Kapitalbestände andererseits. Das leitende Wirtschaftssubjekt gibt allen Tätigkeiten Bahn und Richtung, bestimmt, wie sich die Gesamtarbeit entfalten soll, und sucht bei geringstem Aufwand von Kraft und Material mit größtem Nutzeffekt die Bedürfnisse seines Haushaltes zu befriedigen, sei es unmittelbar durch Konsumtion der selbsthergestellten Produkte, sei es mittelbar durch ihren Absatz auf dem Markte, gegen das allgemeine Tausch- oder Zahlungsmittel, das Geld, wofür dann andere Sachgüter oder Waren für seinen Bedarf erworben werden können. Deshalb liegt bei ihm Führung und Leitung des Produktionsprozesses, es entscheidet über den Gang der ökonomisch-technischen Entwickelung, ist aber auch für alle Mißgriffe und Fehler, für Schaden und Gefahren verantwortlich. Neben der Leitung ist aber auch die Ausführung verschiedener Arbeitstätigkeiten notwendig, die den Wirtschaftsplan verwirklichen, und die nicht oder doch nur zum Teil vom Wirtschaftssubjekt selbst geleistet werden können. Ihm stehen daher verschiedene Hilfskräfte, Familienmitglieder, Beamte, Arbeiter, Gesinde, Genossen usw. zur Seite, die teils dem Haushalte angehören, teils gemietete, gegen Lohn angeworbene Arbeitskräfte sind. Beide, das leitende Rechtssubjekt (Hauswirt, Unternehmer) und das Hilfspersonal, als Einheit gedacht, stellen das persönliche Element des Wirtschaftsbetriebes dar.

Daneben ist das sachliche Element einer Wirtschaft die Gesamtheit der Vermögens- und Kapitalbestände, über die sie verfügt. Sie ist rohe Materie, besteht aus Grundstücken, Sachgütern, Roh- und Hilfsstoffen, Werkzeugen, Maschinen, Vorrichtungen, Geld usw. und muß erst den menschlichen Zwecken dienstbar gemacht, zielbewußt verwendet und einem vernünftigen Ziele zugeführt werden. Die leblosen Gegenstände müssen erst gewisse Mengen menschlicher Arbeit in sich aufnehmen, um wirtschaftlich nutzbar

---

S. 415—422. In der Hauptsache habe ich die dort vertretene Lehre beibehalten sie aber im einzelnen modifiziert. Dies gilt insbesondere von der Einschränkung des Begriffs „Verkehr“. Ich unterscheide zwischen Verkehr, der ein aktives Handeln voraussetzt, und Übergang, der ohne Zutun des Subjekts eintritt. Diese Unterscheidung ist vor allem wesentlich für die Einschränkung des Kreises der Verkehrssteuern. Näheres hierüber s. u. 2. Kap. III, § 2 u. IV, §§ 1—3.

zu werden. Dadurch aber, daß die menschlichen Subjekte der Einzelwirtschaften, von ihren Bedürfnissen gedrängt und auf deren Befriedigung bedacht, jene Vermögensobjekte erfassen und durchdringen, entsteht ein beständiger Fluß, ein Kommen und Gehen, ein Umgestalten und Verändern in den Sachgüterbeständen einer Wirtschaft, die durch den Verkehr hervorgerufen werden. Dieser fortwährende Wechsel scheidet die Kapital- und Wertbestände einer Wirtschaft in zwei getrennte, durch äußere Merkmale erkennbare Kategorien.

1. Der relativ feste Wertbestand (Sachgüterbestand) umfaßt die bleibenden, unmittelbar wirksamen Produktionsmittel. Er begreift in sich die großen Typen des Vermögens- und Besitzes, das ländliche, forstliche und städtische Grundeigentum, die beweglichen Produktiv- und Erwerbskapitalien, Erwerbseinrichtungen und Erwerbsrechte. Durch sie und ihre Eigenart wird der technische Charakter der ganzen Erwerbsrichtung bestimmt. Auf diesem Boden unterscheiden wir den landwirtschaftlichen und forstlichen Betrieb, Gebäude- und Kapitalbesitz, Gewerbe, Handel, Hand- und Lohnarbeit, liberale Berufsarbeit u. a. m. Diese Grundformen kommen seltener ausschließlich und als Reinkulturen vor denn in Verbindung miteinander in Übergängen, aber mit dem hervortretenden Gepräge der einen oder andern Erwerbsart.

2. Der relativ flüssige Wertbestand (Sachgüterbestand) stellt die zeitweiligen, veränderlichen und vorübergehenden, in den Fluß des Verkehrs gestellten Produktionsmittel dar. Diese vermögensrechtlichen Größen kommen im Gefüge eines Betriebes nicht zur Ruhe, finden hier nicht ihren endgültigen Abschluß, sondern haben die Funktion, wesentlich die Herstellung der Produkte zu vermitteln, an ihrer Erzeugung potenziell mitzuwirken. Als mehr mittelbare Produktionselemente kommen sie heute und gehen morgen, sie sind häufig nicht in materiell greifbarer Gestalt vorhanden, sondern werden nur in ihren Wirkungen gespürt, sie sind nur an den Früchten erkennbar, die sie reifen, Keim und Blüten aber sind nicht wahrnehmbar. Erst am Schluß der Produktionsperiode treten sie im Einkommen zutage, so z. B. fremde Kapitalien, die an der Produktion beteiligt sind und bei ihrem Abschluß dem Darleiher zurückerstattet werden. Andere sind das Ergebnis eines Wechsels im Vermögens- und Kapitalbestande einer Wirtschaft, Mobilien treten an Stelle von Immobilien, Naturalgüter werden in Geld umgewandelt und umgekehrt. Dritte endlich sind reiner Wertzuwachs ohne besondere eigene Leistungen, eine Bereicherung ohne eine spezielle Gegenleistung des Bereicherten.

Das persönliche und das sachliche Element eines Wirtschaftsbetriebs schaffen gemeinsam, organisch zusammenwirkend, die Gütermengen und Güterarten, die zur Befriedigung der Bedürfnisse notwendig sind. Der Zweck aller wirtschaftlichen Tätigkeit ist daher die Versorgung der Einzelwirtschaften mit Sachgütern. Die ganze Technik der Wirtschaftsführung ist auf dieses Ziel gerichtet. Darum spielen sich alle Prozesse in zwei Grundformen ab. Einmal handelt es sich darum, die Mittel zur Bedürfnisbefriedigung herbeizuschaffen und bereitzustellen: die Sachgüter zu produzieren, zu verwerten, zu erwerben; und sodann sind diese zu verwenden, zu nutzen, zu verbrauchen. Unter diesem Gesichtswinkel erscheint jede Wirtschaft einerseits als Produktions-, Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft (Einnahmewirtschaft) und andererseits als Verwendungs-, Nutzungs- und Verbrauchsgemeinschaft (Ausgabewirtschaft). Da sich aber die Differenzierung der Besteuerung an die typischen Grundvorgänge des Wirtschaftslebens anlehnen muß, so scheidet sich das ganze Gebiet der Steuer in zwei große Kategorien, von denen die eine von der Erwerbsfunktion, die andere von der Aufwandsgliederung der Wirtschaft ausgeht. Beide sind die grundlegenden Typen, in die sich alle Steuern systematisch eingliedern.

Wollen wir daher den Zusammenhang zwischen den wirtschaftlichen Vorgängen und den ihnen entsprechenden Steuerformen herstellen, so müssen wir an beide Seiten des Wirtschaftsbetriebes anknüpfen.

1. Die Wirtschaft als Produktions-, Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft hat die Aufgabe, das privatwirtschaftliche Einkommen zu gewinnen. Der relativ feste wie der relativ flüssige Wertbestand sind dessen konstitutive Elemente, das Resultat schafft die Betriebsamkeit des Wirtschafters und der sonst tätigen Personen. Der relativ feste Wertbestand gibt dabei die Grundlage des Erwerbes an, der relativ flüssige bestimmt den weiteren Ausbau. In ihrem Zusammenhalte erzeugen beide den Wirtschaftserfolg, der nach dem Maße seiner Kraftäußerung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darstellt. Denn Maß und Art des Einkommens sind für diese entscheidend.

Der Wirtschaftserfolg erscheint zunächst als Ertrag. Er ist eine Summe von Zugängen und entstammt der Arbeit des Wirtschafters und den ihm verfügbaren Erwerbsmitteln des relativ festen Wertbestandes. Daher ist der Ertrag ein Mengenbegriff oder eine Quantität, die aus einer Summe von Wirtschaftszu-

gängen besteht und den Gütervorrat der Wirtschaft als Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft vermehrt. Es handelt sich dabei darum, daß bestimmte Produktionsmittel vorhanden sind und diese mit einiger Wahrscheinlichkeit einen durchschnittlichen Erfolg bei vorausgesetzter Betriebsweise liefern. Neben diesen beiden Merkmalen sind die übrigen unerheblich. Gleichgültig ist, wer der Bezieher des Ertrages ist; es wird nur der Wirtschaftserfolg hervorgekehrt, auch auf die Verteilung wird keine Rücksicht genommen. Sodann aber ist der Wirtschaftserfolg Einkommen und umfaßt in diesem Sinne diejenigen Güter, die innerhalb einer Wirtschaftsperiode dem Wirtschafter zum Lebensunterhalte dienen, einen Genuß oder doch eine Genußmöglichkeit bereiten und ohne Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage verzehrt werden können. Das Einkommen wird somit von Gütern gebildet, die dem Produzenten endgültig verbleiben nach Abzug aller Elemente, die in fremde Wirtschaften und an fremde Personen übergehen. Wir nennen diese Abgänge „Abzugsposten". Der Ertrag ist so zuerst Rohertrag und verwandelt sich in den Reinertrag nach Ausscheidung derjenigen Bestandteile, die sich beim Wirtschafter nur in einer Durchgangsstufe befinden, aktive Teile anderer Wirtschaften sind. Sie sind, konkret ausgedrückt, die zum Erwerb, zur Erhaltung und Sicherung des Wirtschaftserfolges aufgewendeten Kosten (Produktions- und Werbungskosten), die Schuldzinsen für Darlehen, dauernde Lasten, regelmäßige Abschreibungen, öffentliche Abgaben u. a. m. Was nach solchen Abzügen übrig bleibt, ist Reinertrag. Insofern ist dieser etwas Unpersönliches. Zum Einkommen wird er durch die subjektiven Beziehungen zum Wirtschafter, der ihn verwendet und nützt, die produzierten oder erworbenen Sachgüter verbraucht. Durch dieses subjektive Verhältnis zum berechtigten Bezieher zeigt sich bei an sich gleichen Größen eine Verschiedenheit infolge der Verwendung im Haushalte. Sie führen eine Schmälerung oder Steigerung der individuellen Leistungsfähigkeit durch in der Konsumtion liegende Umstände herbei (Bedürfnisse — Mittel zu ihrer Befriedigung). Das Einkommen hat daher die Erscheinung einer Qualität. Die Frage lautet jetzt nicht mehr quantitativ, wie groß sind die zur Bedürfnisbefriedigung verfügbaren Gütermengen (Waren, Geld), sondern qualitativ, auf welche Weise kann und darf ein Wirtschafter seinen Wirtschaftserfolg, den wirtschaftlichen Reinertrag nutzen und verwenden?

Die Überführung aus der Quantität des Ertrags in die Qualität des Einkommens geschieht durch den wirtschaftlichen Verkehr.

2. Die Wirtschaft ist aber auch Verwendungs-, Nutzungs- und Verbrauchsgemeinschaft. Als solche hat sie die Aufgabe, das gewonnene, privatwirtschaftliche Einkommen für die Zwecke der Bedürfnisbefriedigung zu verwenden und damit das Ziel aller wirtschaftlichen Tätigkeit in ihrer Ausgabewirtschaft zu erreichen. Den Inbegriff all dieser Vorgänge nennen wir Aufwand. Er kann sowohl den Verbrauch als den Gebrauch von Sachgütern und Dienstleistungen einschließen und paßt sich den einzelnen Gruppen der Bedürfnisse an, die seine Gliederung bestimmen. Im Wirtschaftsleben tritt der Aufwand stets in einer gegebenen Aufwandsgliederung auf. Diese Aufwandsgliederung ist teils ein quantitativer, teils ein qualitativer Begriff. In ihrer quantitativen Erscheinungsform schließt sie sich an die konkreten Aufwandszwecke an, die als Verdichtungen der Bedürfniswelt erscheinen. Sie schreitet von gröberen Äußerungen zu feineren vor. Wohnung, Nahrung, Kleidung bilden stets den Ausgangspunkt dieser Staffelung. Dazu kommt die Fürsorge für die heranwachsende Generation, die noch nicht wirtschaftlich arbeitet, sowie für die absterbende, die nicht mehr produktiv tätig ist. An sie schließen sich die tausendfältig abgestuften Förderungsmittel der Wohlfahrt und der Kultur bis zum raffinierten, überflüssigen Luxus an. Neben dieser äußeren Einteilung liegt aber der Aufwandsgliederung ein innerer Differenzierungsprozeß zugrunde, der innerhalb jeder Kategorie auf eine zunehmende Vermehrung und Vervielfältigung der Bedürfnisbefriedigung hinwirkt. Er ist teils das Resultat der gesamten Kultur- und Wirtschaftsentwickelung, teils eine Abstufung nach Völkern, gesellschaftlichen Klassen und Individuen. Für das gleiche Bedürfnis stehen daher für die Befriedigung qualitativ verschiedene Mittel zur Verfügung. Die Aufwandsgliederung ist demzufolge nicht nur eine quantitative, sondern auch eine qualitative Erscheinung. Für die Aufwandsgliederung entstehen somit stets wandelbare und sich verschiebende Grenzen, die dann in der Höhe des Einkommens die Grundlage für die spezielle Ausgestaltung empfangen.

Der ganze Organismus der Einzelwirtschaften ruht somit auf der Verbindung dieser doppelseitigen Funktionen als Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft einer- und als Verwendungs- und Nutzungsgemeinschaft andererseits. Die Lösung des Steuerproblems wird daher von diesen elementären Tatsachen des Wirtschaftslebens ausgehen müssen. Schon mehrfach wurde hervorgehoben, daß die Entnahme von wirtschaftlichen Mitteln aus dem Reservoir der einzelwirtschaftlichen Tätigkeit — die Steuern — keine einhellige sein

kann, vollends nicht in einem großen modernen Kulturstaate mit seinem stets wachsenden Finanzbedarf. Vielmehr bedarf es hierfür einer großen Anzahl, einer Vielheit von verschiedenen Steuern und Auflagen. Die an sich prinzipiell einheitliche Gesamtsteuerleistung einer Einzelwirtschaft muß in eine Mehrzahl von einzelnen Steuerformen zerlegt werden. Diese Auflösung des Ganzen in seine Teile muß aber auf Grund eines bestimmten, faßbaren Maßstabes erfolgen. Dieser wird wiederum in den Grundvorgängen des wirtschaftlichen Lebens gefunden. Die Wirtschaft ist daher das materielle wie formelle Substrat der Besteuerung.

Die Bildung des Steuersystems muß aus diesem Grunde das wirtschaftliche Geschehen steuertechnisch verfolgen. Man knüpft einerseits an die Wirtschaft als Produktions-, Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaft, an ihre Erwerbseinrichtungen, Erwerbsvorgänge, Erwerbsmittel an. Auf diesem Wege gelangen wir zu einem System der Erwerbsbesteuerung. Dieser Begriff ist natürlich in einem weiteren und allgemeinen Sinne zu fassen, im Sinne einer Besteuerung des Erwerbslebens überhaupt, nicht etwa bloß als eine solche vom abgeschlossenen Erwerb, dem Erworbenen. Andererseits wird die Leistungsfähigkeit aus dem Aufwand, aus der Wirtschaft als Verwendungs-, Nutzungs- und Verbrauchsgemeinschaft abgeleitet. Der Typus hierfür ist dann ein System von Aufwandsteuern. Beide zusammen erschöpfen dann die Gesamtsteuerleistung nach ihren Bestandteilen.

§ 3. **Das System der Erwerbsbesteuerung.** Alle Erwerbsbesteuerung geht vom Wirtschaftserfolg der Einzelwirtschaften aus. Man kann ihn entweder als Quantität oder als Qualität zur Grundlage der Steuerleistung wählen.[1])

1. Stellen wir uns auf den Standpunkt des quantitativen Prinzips oder des Ertrags, so wird die Besteuerung zunächst zu einem System von Ertragssteuern gelangen. Bei Bemessung der Steuerpflicht haben wir es vor allem mit den unmittelbaren Produktionselementen zu tun, die im relativ festen Wertbestand dargestellt sind und der ganzen Wirtschaft das typische Gepräge verleihen. Die Ertragssteuern sind, dem Wesen des Ertrags entsprechend, Objektsteuern und beruhen auf dem Prinzip der Objektivität. Dieser entspricht es, daß bei der Veranlagung mehr oder weniger konsequent das Steuerobjekt vom Steuersubjekt getrennt wird.

---

1) Vergl. v. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrssteuern. a. a. O., S. 422—432, und v. Heckel, Fortschritte der direkten Besteuerung in den deutschen Staaten. Leipzig 1905, S. 4—8.

Man läßt den Wirtschafter als formell leitende Tatsache, wie den Arbeiter bei der Maschine, zurücktreten, man erblickt in ihm nur die Kraft, welche die Richtung angibt, und denkt sich das materielle Substrat der technischen und wirtschaftlichen Prozesse als hauptsächlich und bestimmend wirksam. Dadurch gewinnt man gleichsam eine Art unpersönlicher Steuer mit objektiver Verselbständigung der Ertragsobjekte, ein *ἔμψυχον ἄψυχον*! Die steuertechnische Methode will den mutmaßlichen Erwerb treffen und knüpft an Durchschnitte und „äußere Merkmale“ an. Sie zerlegt den berufsmäßigen Erwerb und die regelmäßige wirtschaftliche Tätigkeit in deren objektive Bestandteile, die dann nur mechanisch zu einer Einheit verbunden sind. Die Aufgabe des Steuerrechts ist hier, die Besteuerung des Einkommens durch systematische Erfassung seiner einzelnen, objektiven Bestandteile zu verwirklichen.[1]) Ein ausgebildetes System der Ertragssteuern im modernen Staate trifft das Einkommen aus dem Grundertrag durch eine Grundsteuer, das Einkommen aus dem Haus- oder Gebäudeertrag durch eine Gebäudesteuer, das Einkommen aus dem Gewerbe-, Erwerbs- und Handelsertrag durch eine Gewerbesteuer, das Einkommen aus Zinsen und Kapitalrenten durch eine Kapitalrenten- oder Leihzinssteuer und das Einkommen aus Lohn, Besoldung und Arbeitsertrag überhaupt durch eine Lohn- und Arbeitsertragssteuer. In der Regel ist diese auch die Steuerform für alle jene Ertragsteile, die nicht bereits durch die Grund-, Gebäude-, Gewerbe- oder Kapitalrentensteuer getroffen sind. Sie hat neben der Hauptfunktion, Lücken des Systems auszufüllen oder dieses zu ergänzen. Durch eine solche Teilung der einzelwirtschaftlichen Einkommen soll das Ertragssteuerprinzip der fortschreitenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens angepaßt werden.

Bisweilen ist man in der objektiven Spezialisierung noch weiter gegangen und hat (seltener) für den Handel eine von der Gewerbesteuer losgelöste Handelssteuer, für den Ertrag der Eisenbahnunternehmungen eine Eisenbahnsteuer und für denjenigen aus Bergwerkseigentum eine Bergwerkssteuer geschaffen.

2. Vom qualitativen Prinzip oder vom Begriffe des Einkommens

1) Man kann also nicht schlechthin von den Ertragssteuern als „speziellen Einkommensteuern“ sprechen (Eheberg, Finanzwissenschaft. 8. Aufl., S. 197), sondern nur von denjenigen Ertragssteuern, die den Boden der Objektivität verlassen und sich die Technik der Subjekt- und Einkommensteuern aneignen, wie Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer. Ohne Einfluß ist der Umstand, daß schließlich funktionell jede Ertragssteuer das „Einkommen“ trifft. Der Unterschied liegt eben in der steuertechnischen Methode.

ausgehend, kommen wir aber zur *allgemeinen Einkommensteuer*. Man wartet hier, bis das Wirken des retativ festen Wertbestandes durch die dem relativ flüssigen Wertbestand zugrunde liegenden und seine Gestaltung bestimmenden Verkehrshandlungen alle Durchgangs- und Mittelstufen durchlaufen hat und im *Subjekt* einer Wirtschaft sein Gepräge empfängt. Diese Steuer beruht somit auf der *Subjektivität*, sie ist *Subjektbesteuerung*. Die allgemeine Einkommensteuer geht daher von der wirtschaftlichen Gesamtpersönlichkeit des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts einer Einzelwirtschaft aus. Sie wendet sich nicht gesondert an die einzelnen Erwerbsquellen als den Fonds der Einkommensbildung, sondern zieht die objektiven Bestandteile zur Leistung heran, wenn sie sich in der Hand des leitenden Wirtschafters zum persönlichen Einkommen vereinigt, alle Stadien der wirtschaftlichen Prozesse durchgemacht und ihre besondere Eigenart erlangt haben. Man will die wirtschaftliche Tätigkeit nicht nach ihrem Ursprung, an den Quellen ihrer Entstehung oder nach den Richtungen der produktiven Arbeit besteuern, sondern sie in der abgeschlossenen Form des *Einkommens* beim leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekt aufsuchen, wo die Möglichkeit eines Genusses vorliegt. Der reale Grund der Steuerquelle wird von der Persönlichkeit des Wirtschafters aufgenommen. Die an das Prinzip der Subjektivität angelehnte, moderne allgemeine Einkommensteuer ist das Resultat einer längeren Entwickelung. Die Subjektsteuer hat zuerst die Vorstufen der Kopf-, Personal-, Familien- und Klassensteuern durchlaufen, tritt in primitiven Wirtschaftszuständen als Vermögens- und rohe Einkommensteuer auf und erscheint erst auf hoher Kulturstufe als allgemeine Einkommensteuer, die unmittelbar das Gesamteinkommen als Steuerquelle benutzt und zur einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage macht.

Die allgemeine Einkommensteuer ruht auf einer doppelten Basis: auf der subjektiven Ordnung der objektiven Bestandteile des Einkommens einer- und auf der gleichmäßigen Belastung nach der individuellen Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaften andererseits. Die Stellung der Einkommensteuer kann entweder eine selbständige sein, indem sie die sonstigen Formen der Erwerbsbesteuerung ersetzt, oder sie ist die Ergänzung dieser, indem sie jene nach dem Grade der individuellen Verhältnisse der Einzelwirtschaften vervollständigt. Die Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens wird dabei berücksichtigt durch eine so geartete, steuertechnische Erfassung, die vom Anteil des Einzelein-

kommens am gesamten Nationaleinkommen ausgeht. Die Lösung des Steuerproblems gipfelt hier in dem Streben, die einzelwirtschaftlichen Rechtssubjekte nach Umfang und Maß der individuellen Leistungsfähigkeit zu treffen, und alle einzelnen steuertechnischen Mittel werden mit Rücksicht darauf verwendet.

Rein prinzipiell betrachtet, stellen die Ertrags- und Einkommensteuern zwei steuertechnische Methoden dar, die den Ausgangs- und Schlußpunkt eines Erwerbssteuersystems bezeichnen. Man hat diese Lösung der Aufgabe öfters durch die Objektivität allein versucht und ein reines Ertragssteuersystem hergestellt, wenn auch mit Benutzung subjektiver Zusätze. Seltener, schon mit Rücksicht auf die Steuereinkünfte hat man sich mit einer einheitlichen Subjekt- und Einkommensteuer ohne weitere objektive Ergänzungen beschieden. Am häufigsten dagegen hat man die Verbindung aus objektiven und subjektiven Steuergliedern gewählt. Dabei aber hat sich regelmäßig die Erfahrungstatsache gezeigt, daß das Prinzip der Subjektivität die Tendenz hat, die Objektivität schrittweise zu zersetzen und den Boden für die Personalbesteuerung vorzubereiten. Darüber werden wir noch in diesem 3. Buch. 2. Kapitel, I. § 14 des Nähern zu handeln haben.

Allein mit diesen beiden grundlegenden Steuerformen ist der Kreislauf der Erwerbsbesteuerung noch nicht erschöpft. Um den Gang der Bildung des einzelwirtschaftlichen Einkommens auch steuertechnisch abzuschließen, bedarf es noch einer dritten Hauptgruppe von Steuern, die das Vermögen der Einzelwirtschaften erfaßt. Das Vermögen kommt hier in einer doppelten Steuerfunktion in Betracht. Es bildet einmal die Grundlage für Steuern vom Vermögensbesitz (Vermögenssteuern i. e. S.) und sodann diejenige für Steuern vom Vermögensübergang.

3. Die Vermögensbesitzsteuern oder Vermögenssteuern i. e. S. kommen im System der modernen Erwerbsbesteuerung in verschiedener Gestalt vor. Aus ihnen haben sich unsere gegenwärtigen Ertrags- und Objektsteuern ebenso herausgebildet, wie die allgemeine Einkommensteuer aus den älteren Formen der Personalbesteuerung. Heute sind solche Vermögenssteuern zur selbständigen Lösung des Erwerbssteuerproblems in einem großen Kulturstaat aus finanzpolitischen und auf unserer Wirtschaftsstufe mit der fortschreitenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens auch aus steuertechnischen Gründen nicht mehr befähigt. Gleichwohl sind sie nicht entbehrlich. Ihre Funktion ist eine dreifache.

1) Ergänzung des Steuersystems. Als „Ergänzungssteuer" kann sie dazu dienen, durch eine besondere Steuerform das fundierte, aus Besitztitel fließende Einkommen stärker zu belasten als das Arbeitseinkommen. Wo die einzelnen Vermögensbestandteile ungleich an dem Wirtschaftserfolge beteiligt sind, ist der Kapitalwert ein besserer, ausgleichender Maßstab denn andere Steuerformen, die eine Ausscheidung der Einkommensteile nicht zulassen und daher Verschiedenes mit den gleichen technischen Mitteln behandeln. Auch kann sie fiskalisch den Ertrag der allgemeinen Einkommensteuer ergänzen und sich in der Wirkung als Zuschlag zu den Steuersätzen dieser darstellen. Diese Ergänzungsfunktion zeigt sich ganz besonders da, wo das Einkommen aus dem Zusammenwirken von Kapital und Arbeit entsteht. Der auf die Mitwirkung des Kapitals zurückzuführende Bestandteil des Einkommens wird dabei besser durch die Vermögenssteuer getroffen. Dieses Resultat kann auf verschiedenem Wege erreicht werden. Einmal kann dies für die regelmäßigen Wirtschaftsprozesse durch eine jährlich wiederholte, formelle (nominelle) Vermögens- oder Ergänzungssteuer geschehen, wo das Vermögen nur Bemessungsgrundlage, nicht Steuerquelle ist, sodann aber kann sie auch in Notzeiten und zur Deckung eines außerordentlichen Staatsaufwands dienen, Bestandteile des Kapitals der Einzelwirtschaften für die Zwecke der Gesamtheit ansprechen und tritt dann in der Form der materiellen oder reellen Vermögenssteuer auf. Endlich ergänzend kann die Vermögenssteuer auch eintreten zur steuerlichen Belastung jener wirtschaftlich benutzbaren, produktiv aber nicht genutzten Teile des Stammvermögens, die, ohne einen wirtschaftlichen Ertrag abzuwerfen, dem persönlichen Genusse des Eigentümers dienen und nicht selten ein Zeichen beträchtlicher Leistungsfähigkeit sind. Sie ist dann als Vermögens- und Luxussteuer anzusprechen. Schließlich kann die Vermögenssteuer auch da verwendet werden, wo ein Ertrag oder ein Einkommen überhaupt nicht, wohl aber Vermögen vorhanden ist, wie z. B. bei brachliegenden Vermögensbeständen oder nicht rentierenden Kapitalien während einer Veranlagungsperiode. Die hier zweifellos gegebene Leistungsfähigkeit kann nur eine Erwerbsbesteuerung in der Form einer Ersatz- und Vermögenssteuer treffen.

2) Steuertechnische Methode bei den Ertragssteuern. An Stelle der auf Durchschnitten und äußeren Merkmalen aufgebauten Veranlagung der Ertragssteuern kann auch, wenigstens bei einzelnen Gliedern unter ihnen, der Vermögens- oder Kapitalwert der ein-

zelnen Ertragsobjekte und Ertragseinrichtungen (Verkehrswert, gemeiner Wert) treten. Die Pfade der Ertragsbesteuerung sind dabei nicht aufgegeben worden, das Prinzip der Objektivität bleibt erhalten, nur die steuertechnische Methode der Ertragsermittelung ist eine andere. Man schließt nicht aus äußeren Merkmalen und Typen oder angenommenen Durchschnitten auf Höhe und Art des Ertrages, sondern legt den Vermögenswert der steuerpflichtigen Objekte der Veranlagung zugrunde. Man hat mitunter schon früher diese Methode angewendet und ist neuerdings vielfach da zu ihr zurükgekehrt, wo das Vermögen einen sicheren Anhaltspunkt für die Bewertung abgab. So hat man die Gebäudesteuer, zumal die städtische, auf diese Weise angelegt. Gleiches liegt bei der Gewerbesteuer vor, wenn sie vom Geschäftskapital statt vom gewerblichen Ertrage ausgeht. Auch die Kapitalrentensteuer ist denkbar in der äußeren Form einer Kapital-(Vermögens-)Steuer. Dagegen ist die (landwirtschaftliche) Grundsteuer weniger für eine derartige Veranlagung geeignet. Vollends verfehlt muß der hin und wieder gemachte Versuch gelten, die Arbeitsertrags- und Berufseinkommensteuer als Ertragssteuer an den kapitalisierten Wert der Arbeitskraft und Arbeitsleistung anzuknüpfen, z. B. die Steuer zu erheben vom 25 fachen Betrag des jährlichen Durchschnittseinkommens.

3) Auflösung der Ertrags-(Objekt-)Steuern in Vermögenssteuer-Partialen. Das Ertragssteuerprinzip wird ganz preisgegeben. An die Stelle der verschiedenen Ertragssteuern werden ebenso viele Vermögenssteuer-Partialen gesetzt. Die Grund-, Gebäude-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer werden in eine Grundvermögens-, Gebäudewert-, Geschäftskapital- und in eine Kapitalsteuer verwandelt. Überall ist Gegenstand der Steuer die Gesamtsumme der Vermögenssteuerwerte. Steuerpflichtiges Vermögen sind die Grundstücke, Gebäude, Rechte auf Grundlasten, das Bergwerkseigentum; die gewerblichen Anlage- und Betriebskapitalien und die übrigen beweglichen Kapitalien. Sie werden aber nicht mit einer einheitlichen Vermögenssteuer umspannt, sondern für jede Kategorie ist ein besonderes Steuerglied, eine Teilsteuer, eingerichtet. Der Charakter dieses Auflösungsprozesses ist die Aufstellung einer Mehrzahl von einzelnen „Ergänzungssteuern“. Voraussetzung ist das Vorhandensein einer allgemeinen Einkommensteuer, die als Hauptsteuer die Grundlage der Erwerbsbesteuerung bildet.

Bei den Steuern vom Vermögensübergang muß man wieder zwei Kategorien unterscheiden: Steuern vom Vermögensübergang und Steuern von der Vermögensübertragung.

4. Steuern vom Vermögensübergang lehnen sich an Veränderungen der Substanz des Vermögens an, die den Charakter einer Vermögensvermehrung haben und im passiven Verkehr des leitenden Rechtssubjekts ohne dessen Zutun, Eingriff oder wesentliche Verdienste entstehen. Die typischen Vorgänge sind dabei Erbschaft, Schenkung und Wertzuwachs. Als steuertechnische Repräsentanten erscheinen daher die Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern.

5. Steuern von der Vermögensübertragung oder die Verkehrssteuern setzen bewußte Handlungen und gewollte Rechtsgeschäfte (freiwillige oder erzwungene) des leitenden Subjekts voraus und gründen daher im Wirksamwerden der aktiven Betätigung des Willens und im aktiven Verkehr. Sie sind somit eine steuertechnische Form, der die Aufgabe zufällt, die Überleitung des Ertrags zum Einkommen zu vermitteln. Vor allem kommt hier die Berücksichtigung der allmählichen Entwickelung des Wirtschaftserfolgs in Betracht. Denn das Prinzip des Werdens, wodurch sich das Ergebnis des relativ festen Wertbestandes durch das Eingreifen der den relativ flüssigen Wertbestand bestimmenden Handlungen zum Einkommen aufbaut, tritt in den Erscheinungsformen des wirtschaftlichen Verkehrs zutage. Allein die übrigen Formen der Erwerbsbesteuerung berücksichtigen nicht die wirtschaftlichen Kräfte, die präsumtiv aus dem Verkehr entspringen. Darum ist zur Vollendung des Systems der Erwerbsbesteuerung eine besondere und zwar eine selbständige Steuerform notwendig, die alle funktionellen Wirkungen des Verkehrs als konstitutives Element bei der Einkommensbildung auf die Geartung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfaßt.

Solange das Erwerbssteuerproblem durch rohere Formen der Vermögens-, Ertrags- oder primitiven Einkommensteuern in Bausch und Bogen gelöst wurde, waren besondere Verkehrssteuern entbehrlich. In einem aus Ertrags-, Einkommen- und Vermögenssteuern zusammengesetzten System müssen sie als gleichberechtigtes Glied dem Bau eingefügt werden. Durch die Funktionen des Ertragssteuersystems und der Vermögenssteuer wird nur der durchschnittliche und mutmaßliche Ertrag aufgesucht, die allgemeine Einkommensteuer würdigt dagegen das Tatsächliche und Individuelle. Dort wird quantitativ, hier qualitativ besteuert, und es fehlt daher an einer Erfassung derjenigen Prozesse, die den Übergang von der einen Erscheinungsform zur andern einleiten und vermitteln. Für die Gestaltung des Einkommens erweisen sich von einschneidender

Bedeutung alle Veränderungen des relativ festen Wertbestandes, der Besitzwechsel von Immobilien und Mobilien, die Vertauschung verschiedener Arten des Besitzes gegen andere usw. Andererseits bestehen „Eingänge", die am Erwerbe und der Produktion beteiligt sind, aber bei der Veranlagung der Ertrags- und Vermögenssteuern noch nicht, bei der Entstehung des Einkommens aus den Erträgen nicht mehr in greifbarer Form vorhanden sind, obwohl sie tatsächlich an der Herstellung der Sachgüter mitgewirkt haben. Bleibt die Funktion dieser Elemente unberücksichtigt, so zeigt sich eine fühlbare Lücke, vollends bei der modernen Einkommensteuer, die den Abzug aller Bestandteile zuläßt, die sich beim Wirtschafter nur in einer Durchgangsstufe befinden und in andere Wirtschaftseinheiten als Elemente der Einkommensbildung dieser übergehen, z. B. Zinsen von Schulden, die durch Wechselkredit zur Beschaffung von Rohstoffen aufgenommen sind. Die Schuldzinsen können vom Einkommen bei der allgemeinen Einkommensteuer abgezogen werden. Die produktive Wirkung dieser Schuldaufnahmen bliebe in ihrem Einfluß auf die Bildung des abgeschlossenen Einkommens unberücksichtigt, wenn hier entsprechende Verkehrssteuern fehlen.

Das System der Verkehrssteuern setzt sich aus zwei Gruppen zusammen: die Besteuerung des Vermögensverkehrs oder die Umsatzsteuern und die Besteuerung des Verkehrs als präsumtiver durchschnittlicher Triebkraft bei Bildung des Einkommens oder die Steuern vom Wertverkehr. Hierher zählen die Transportsteuern, Wechsel-, Quittungs-, Rechnungs-, Kontokorrentstempel u. a. m.

§ 4. **Die Aufwandsteuern.** Der Entwickelungsprozeß bei den Aufwandsteuern ist kein einhelliger. Sie tragen vielmehr die Merkmale ihrer allmählichen Entstehung aus fiskalischen Gründen bei steigendem Finanzbedarf an sich. Darum fehlt ihnen auch der sichere organische Aufbau, der die Erwerbsbesteuerung auszeichnet. Die Systeme der Aufwandbesteuerung in den einzelnen Staaten zeigen ein mehr oder weniger buntes Nebeneinander von einzelnen Auflagen und Steuerformen. Überall spiegelt sich in ihnen der Einfluß der fiskalischen Bedürfnisse wieder, die Notwendigkeit, neue Einnahmequellen für den Staatsschatz zu erschließen.

Die Aufwandsteuern im modernen Staate scheiden sich in zwei große Hauptgruppen: in die Verbrauchs- oder Verzehrungssteuern und in die direkten Aufwandsteuern, wozu noch einzelne Nebensteuern kommen.

1. Die Verbrauchs- oder Verzehrungssteuern, die an Verbrauch und Genuß von Sachgütern ansetzen. Hierher zählen

die Auflagen auf Getränke und Lebensmittel, sowie auf Verbrauchsgegenstände aller Art: Bier, Branntwein, Wein, Obstwein, Mehl- und Fleischnahrung, Salz, Zucker, Tabak, Kolonialwaren, Spielkarten, Öl, Kerzen, Zündhölzer, Zeitungen und Kalender, Seife, Papier, Zichorie u. a. m. Die Steuergesetzgebung beschränkt sich hier keineswegs auf die Belastung überflüssiger Gebrauchs- oder Konsumgegenstände, die verfeinerten Lebensgenuß und Luxus andeuten, sondern sie zieht auch notwendige, ja sogar unentbehrliche Verbrauchsartikel zur Steuerleistung heran. Der Grund dieses Vorgehens liegt wiederum in den fiskalischen Ansprüchen, die der gesteigerte Staatsaufwand an diese Steuergruppe stellt. In dieser Funktion liegt ihre wesentliche und wichtigste Stütze, sie drängt andere und teilweise gewichtige Bedenken in den Hintergrund, die gegen sie sprechen. Aber die Entwickelung der Verbrauchssteuern ist zugleich bedingt durch die Ausdehung des Konsums überhaupt, der nicht nur in Gewohnheiten der Lebenshaltung und in den zunehmenden Kulturansprüchen begründet ist, sondern vor allem auch durch die Volkszahl und die Bevölkerungsdichte, durch die Geschlossenheit der Wirtschaftsgebiete und die Konsumverhältnisse die Prägung empfängt. Darum finden wir solche Abgaben zuerst in der abgeschlossenen Stadtwirtschaft, und dann in neuerer Zeit haben sie in erster Linie die großen, nationalen Kulturstaaten ausgebildet. Mit der Ausdehnung des Konsums läuft die Besteuerung der Massenproduktion und der Massenartikel parallel. Auch diese Tatsache beeinflußt die Aufwandsteuern. Sie erreichen ihre steuertechnische Vollendung erst auf unserer Wirtschafts- und Kulturstufe, die im Großbetrieb und in der fabrikmäßigen Großproduktion die wesentliche Voraussetzung für die Durchführung des Steuerproblems dargeboten hat. Denn die Veranlagung und Erhebung solcher Steuern knüpfen an die technischen Prozesse und an den Übergang der fertigen Produkte in den freien Verkehr und in die Verfügungsgewalt der Konsumenten an. Mit der modernen Wirtschafts- und Verkehrstechnik mußte auch die Steuertechnik Schritt zu halten suchen. Aber nicht nur die quantitative Vermehrung der Tauschgüter, sondern auch ihre qualitative Vervielfältigung und Verfeinerung spielt in die Frage mit herein. Der Wiederschein ist hier klar erkennbar. Die Mittel zur Bedürfnisbefriedigung werden nicht nur vermehrt, sondern auch verfeinert. Darin liegt aber der Anlaß zu einem steten Fortschreiten zu immer komplizierteren und vielgestaltigeren Steuerformen. Es genügt in der Regel nicht, auf einem Wege das Besteuerungsziel zu erstreben,

sondern man ist genötigt, verschiedene steuertechnische Methoden, Produktions- und Zirkulationssteuern, Rohstoff-, Verarbeitungs- und Fabrikatsteuern, Inlandsteuern und Zölle, Haupt- und Nebensteuern u. a. m. zu einem Ganzen zu verbinden. Endlich liegt der Aufwandsgliederung auch ein innerer Differenzierungsprozeß zugrunde. Die Befriedigungsmittel stufen sich nicht nur nach Zeitaltern, Kulturstufen und Völkern ab, sondern vor allem auch nach gesellschaftlichen Klassen und Individuen. So scheidet auch hier die soziale Klassenbildung durch die Wahl der Verbrauchsartikel die oberen und unteren Schichten der Bevölkerung. Jene gebrauchen die feineren, diese die gewöhnlicheren Genußmittel. Auch hier kann die entwickelte Steuertechnik versuchen, die Verbrauchsabgaben für diese zu ermäßigen und diejenigen für jene stärker zu entwickeln. Es ist dies eine Art progressiver Besteuerung und ein Korrektiv für die mannigfachen Bedenken, die gegen die Aufwandsteuern überhaupt sprechen. Die Steuertechnik wird hier weniger mit einer angemessenen Qualitätenunterscheidung Erfolg haben, denn sie sich auf die zweckmäßige Auswahl der Steuerobjekte wird stützen müssen, die neben den Artikeln des notwendigen und volkstümlichen Konsums auch die Luxuskonsumtion der höheren und wohlhabenderen Klassen berücksichtigt.

Diese Aufwandsteuern nennt man innere Verbrauchsabgaben, weil sie Sachgüter zur Beitragsleistung heranziehen, die innerhalb eines Volkswirtschafts- oder Steuergebiets oder eines kleineren lokalen Kreises hergestellt und verbraucht werden. Ihnen gegenüber stehen die äußeren Verbrauchssteuern oder Zölle, die von bestimmten Waren, Rohstoffen, Halbfabrikaten, Fabrikaten erhoben werden, wenn sie die Grenzen eines Landes oder eines Steuergebietes überschreiten. Die äußere Erhebungsform haben mit den Zöllen auch eine Reihe innerer Verbrauchssteuern gemeinsam, die an die Güterbewegung innerhalb eines Landes anknüpfen, wie die Torsteuern, Akzisen, Oktrois, Aufschläge u. a. m. Da sie im Inland produzierte Sachgüter mit einer Steuer belasten, sind sie in ihrem Wesen von den Zöllen verschieden und als innere Verbrauchssteuern anzusprechen. Die inneren Verbrauchssteuern können entweder in der Form spezieller Verbrauchssteuern erhoben werden, die besondere Abgaben für die einzelnen Steuergegenstände einrichten, oder als allgemeine Verzehrungssteuer, die sich dann als eine steuertechnische Verbindung eines Systems von möglichst vielen Aufwandsteuern auf Verbrauchsgegenständen darstellt. Es handelt sich um keine steuertechnische Besonderheit, sondern

lediglich um eine Verwaltungsmaßregel. Die allgemeine Verzehrungssteuer wird in der Regel in Städten und in geschlossenen Orten als Eingangs- oder Torsteuer und in den offenen Orten als Verkaufs- oder Handelssteuer erhoben.

2. Die direkten Aufwandsteuern, die gewisse Vermögensaufwendungen mit einer Abgabe treffen. Ihre Merkmale beruhen darauf, daß sie sich an Gegenstände anschließen, die eine Benützung, einen Gebrauch, eine Verwendung zulassen, wenn sie auch dem eigentlichen Konsum nicht dienen. Sodann aber werden sie bei dem direkt erhoben, der den Aufwand macht. Sie treffen aber trotz dieser direkten Form der Erhebung die Steuerquelle nur mittelbar. Diese ist auch hier, wie bei allen Steuern, das Einkommen und zwar auf dem Umwege über die Ausgabewirtschaft, sie schließen aus bestimmten Vermögensverwendungen auf die Höhe des Einkommens und wollen die individuelle Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Selbst wenn sie Gegenstände besteuern, die einen Teil des Vermögens bilden, so ruhen sie nicht auf dem Besitze selbst, sondern auf den Ausgaben, die dem Gebrauche oder Verbrauche entstammen, z. B. die Pferde- und Wagensteuer. Die direkten Aufwandsteuern zerfallen in die Wohnungs-, Miet- und Mobiliarsteuer, die vom Aufwand für Wohnzwecke ausgeht und auf die Leistungsfähigkeit daraus zurückschließt, und in die Luxussteuern. Mit diesem Sammelnamen bezeichnen wir alle Abgaben von Vermögensaufwendungen, die auf eine größere Beitragskraft des Einkommens hindeuten, wie die Anstellung von Dienstboten, die Führung von Wappen, die Veranstaltungen von Vergnügungen, der Besuch von Lustbarkeiten, das Halten von Pferden, Wagen, Hunden, Nachtigallen, Fahrrädern, Automobilen u. a. m. Die Luxussteuern können wenigstens teilweise als ergänzende Zuschläge zu den höheren Stufen der Einkommensteuer gelten.

3. Die Nebensteuern, die in Verbindung mit andern Aufwandsteuern erhoben werden. Sie neigen aber nur zum Teil zu den Aufwandsteuern hin, zum Teil sind sie gewerbesteuerartige Abgaben oder haben doch die Wirkung eines Zuschlags zur Gewerbesteuer. Vielfach sind sie auch aus dem staatlichen Konzessionswesen des älteren Gewerberechts der Gebundenheit hervorgegangen. Mitunter sind sie auch Hilfsmittel der Kontrolle und der Überwachung solcher Unternehmungen, die steuerpflichtige Gegenstände herstellen, aufbewahren oder vertreiben. Die wichtigsten Formen sind die Konzessionsabgaben und die Lizenzen.

Nach den von uns aufgestellten Gesichtspunkten können wir folgendes System der Aufwandbesteuerung aufstellen:

I. Innere Verbrauchssteuern:
1. Getränkesteuern:
Bier-, Branntwein-, Wein-, Obstwein-, Metsteuern.
2. Verzehrungssteuern:
Mehl- und Brot-, Fleisch-, Salz- und Zuckersteuer.
3. Tabaksteuer.
4. Kleinere Verbrauchsabgaben:
Zichorien-, Öl-, Kolonialwaren-, Seifen-, Kerzen-, Zündhölzer-, Papier-, Schießpulver-, Zeitungs- und Kalendersteuer. Spielkartenstempel.

II. Zölle.

III. Direkte Aufwandsteuern:
1. Die Wohnungs-, Miet- und Mobiliarsteuern.
2. Die direkten Luxussteuern.
Dienstboten-, Pferde- und Wagen-, Hunde-, Nachtigallen-, Geselligkeits-, Lustbarkeits-, Billard-, Gold- und Silbergeschirr-, Wappen-, Fahrrad-, Automobil- und ähnliche Steuern.

* * *

Es wird nun die Aufgabe der beiden folgenden Kapitel sein, die hier dargestellten elementären Grundzüge des ganzen Steuersystems in seinen Einzelheiten zu verfolgen und in einem systematischen Gang durch das Gebiet einen Überblick zu gewinnen.

Wir beginnen zunächst mit der Erwerbsbesteuerung.

II. Kapitel. Die Erwerbsbesteuerung.

I. Die Ertragssteuern.

§ 1. **Die Entstehung der älteren deutschen Ertragssteuersysteme.**[1]) Die älteste Form, in der man versucht hat, die wirtschaftlichen Mittel der Einzelnen nach allgemeinen summarischen Anschlägen zu nutzen, war eine rohe Vermögenssteuer. Sie entpricht den einfachen, vorwiegend naturalwirtschaftlich-agrarischen Zuständen des Wirtschaftslebens und ist zunächst Steuer vom Grundvermögen. Denn dieses bildete die hauptsächlichste Grundlage des Erwerbs überhaupt. Man begnügte sich mit einfachen Methoden, knüpfte die Vermögensauflagen an die sichtbarsten Zeichen des ländlichen Besitzes, an die Zahl der Hufen, die ungefähre Größe der Flächen, an den Viehstand, an die Zahl der Pflüge und Hacken usw. an. In den Städten dienten am häufigsten die Häuser der Steuerveranlagung als Anhaltspunkte. Die fahrende Habe, soweit sie nicht direkt mit der Bodenbewirtschaftung im Zusammenhang stand, war von keiner erheblichen Bedeutung. Diese Veranlagungsweisen sind roh, erinnern an diejenigen der Kopfsteuern und der kopfsteuerartigen Abgaben, die wir häufig gleichzeitig auf dieser Entwickelungsstufe vorfinden.

Die enge Verbindung von Wirtschaft und Technik mit dem Steuerwesen hat denn auch den Umgestaltungsprozeß eingeleitet. Mit den Fortschritten der wirtschaftlichen Verhältnisse, mit der Verfeinerung der Technik und der Ausbildung der Arbeitsteilung und Berufsgliederung genügten die primitiven Abgabeformen nicht mehr, sie mußten vielmehr den neuen Anforderungen angepaßt und fortgebildet werden. Neben dem Grundbesitz sind noch andere Besitzarten für die wirtschaftlichen Prozesse wichtig geworden. Als Folgewirkung des Geldgebrauchs und der geldwirtschaftlichen Einrichtungen erscheint auch das Kapital und der bewegliche Besitz als Bestandteil der Einkommensbildung. Es war notwendig, auch diese Vermögensarten durch passende, steuertechnische Formen einzubeziehen. Seit dem 14. Jahrhundert und noch mehr im 15. erweiteren sich allenthalben die älteren Grundvermögenssteuern zu all-

---

1) v. Heckel, Fortschritte der direkten Besteuerung, a. a. O., S. 8—14; Wagner, Fin. a. a. O. III, S. 47, 62, 74, 85, 107 ff.; Kölle, Zur Entstehung der Ertrags- und Katastersteuern in den deutschen Staaten. Finanzarchiv 16, S. 477—496; Schanz, Art. „Ertragssteuern" im Handw. der Staatsw. Bd. III, S. 729—730; Neumann, Ertrags- oder persönliche Steuern? Freiburg 1876.

gemeinen Vermögenssteuern, die jetzt versuchen, neben dem unbeweglichen Vermögen auch den beweglichen Besitz zu treffen.

Mit dieser Erweiterung der Steuerpflicht paart sich aber immer mehr das Bestreben, besondere Steuerformen für die einzelnen Erwerbsarten, für Handwerk, Gewerbe, Handel, Dienstgewerbe u. a. m. zu finden. Dieser fortschreitende Differenzierungsprozeß erzeugt die Notwendigkeit, die Veranlagungstechnik fortzubilden. Im Wesen dieser Differenzierung lag es, daß man begann, den Inhalt des Vermögens nach seiner Eigenart zu würdigen. Das Vermögen als solches ist keine reale Einheit, sondern ein wirtschaftlicher und rechtlicher Begriff, eine Abstraktion, die eine Mehrzahl von Gegenständen, Einrichtungen, Werkzeugen und Produktionsmitteln zu einer ideellen Einheit zusammenfaßt. Die konkreten Teile dieses vermögensrechtlichen Konglomerats waren aber mit verschiedenen Eigenschaften ausgestattet und verlangten eine gesonderte, steuertechnische Behandlung. Die Früchte des Vermögens waren je nach der Verwendungsart verschieden, anders in der Landwirtschaft, anders beim Gewerbe, dem Handel und dem städtischen Grundbesitz. Auch darauf war Rücksicht zu nehmen. Ein Schritt weiter führte unmittelbar zur Auflösung der einheitlichen Vermögenssteuer in ihre einzelnen Teile. An Stelle der allgemeinen Vermögenssteuer trat eine Anzahl von Steuern auf die einzelnen Objekte, aus denen sich das Gesamtvermögen zusammensetzte. Dadurch aber entstand ein mehr oder weniger konsequent ausgebildetes, mehr oder weniger geschlossenes System von Vermögensobjektsteuern.[1]) Dabei waren aber niemals prinzipielle Erwägungen entscheidend, sondern die Not des Augenblicks und das Bedürfnis, die Staatseinnahmen zu vermehren, um den gesteigerten Staatsaufwand zu decken, haben der Entwickelung die Bahn gewiesen. Zudem erleichterten solche Teilsteuern das Veranlagungsverfahren, da die einzelnen Gegenstände des Besitzes leicht erkennbar und besser zu ermitteln waren, als die rechnerische Einheit des Gesamtvermögens. Die Zustände der politischen Verfassung übten dabei fühlbaren Einfluß aus. Das Emporkommen der landesherrlichen Gewalt und die Unterdrückung der städtischen Macht, vor allem

1) Schmoller, Die Epochen der preußischen Finanzpolitik. Jahrb. f. Gesetzg. u. Verw. N. F. Bd. 1. 1877, S. 49; Wagner, Fin. III, S. 110; Hoffmann, Geschichte der direkten Steuern in Bayern vom 13.—19. Jahrhundert. Leipzig 1883; Schmelzle, Der Staatshaushalt des Herzogtums Bayern im 18. Jahrhundert. Stuttgart 1900, S. 343ff.; de Parieu, Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu. Paris 1856. Ch. 2, p. 25 sq.

im Steuerwesen, haben diesen Prozeß beschleunigt. Schon im 14. Jahrhundert war die Vermögenssteuer in Venedig (decima dei possessioni) eine nur äußerliche Verbindung einer städtischen Häusersteuer, einer Steuer auf Häuser und Grundbesitz außerhalb der Stadt, einer Steuer auf Staatschuldverschreibungen, einer Steuer auf dem Handelskapital und einer solchen auf dem in der Reederei angelegten Kapital. Klerus und Juden unterlagen besonderen Abgaben. Das gleiche Entwickelungsprinzip finden wir seit dem 16. Jahrhundert in Brandenburg-Preußen, wo nicht das Gesamtvermögen, sondern die einzelnen leichter zu ermittelnden Gegenstände des Besitzes durch den Hufenschoß, Giebelschoß, Viehschoß usw. besteuert wurden. Auch die bayerische Landsteuer ward nach einzelnen Steuerobjekten, nach dem ländlichen Grundbesitz, der fahrenden Habe, dem Vieh, den Grundgerechtigkeiten usw. seit dem 16. Jahrhundert angelegt. Die Vermögenssteuern in Württemberg, Würzburg, Fulda und anderwärts waren nach den gleichen Grundsätzen im 16. und 17. Jahrhundert eingerichtet. 1567 wurde in Österreich die ältere Vermögenssteuer durch eine sogenannte „Haussteuer" ersetzt, die nach Häusern und „Ansässigkeiten" auf dem Lande veranlagt wurde. Später (1595—96) kamen noch weitere Spezialsteuern, eine Kaminsteuer, eine Laden- und Mühlsteuer usw. hinzu. Man darf also annehmen, daß dieser Differenzierungsprozeß in Deutschland im 16. und 17. Jahrhundert einsetzt und im 18. Jahrhundert abgeschlossen ist. Auch in der englischen und französischen Rechtsentwickelung lassen sich ähnliche Tendenzen erkennen, wenn auch hier frühzeitig personalsteuerartige Elemente hereinspielen (vgl. den folgenden § 2).

Mit dieser Differenzierung war man aber einer neuen Tatsache in der Entwickelung der Besteuerung näher getreten. Man mußte sich nicht nur an die einzelnen Vermögensobjekte wenden, sondern zugleich an ihre wirtschaftliche Ergiebigkeit und Bedeutung. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen beginnt die Steuerpolitik zu beherrschen. Dieser Gedanke tritt aber nicht sofort in klar ausgeprägter Erkenntnis bewußt auf, aber man fühlt ihn im keimenden Werden. Man gelangt zur Einsicht, daß die einzelnen Vermögensobjekte nicht nur äußerlich verschieden sind, sondern, daß auch ihr ökonomisches Wesen verschieden ist. Dies aber mußte wieder auf die Bewertung der einzelnen Steuerobjekte hinweisen. Daraus aber ist die Beobachtung geschöpft, daß solche Vermögensobjektsteuern, und zwar mitunter schon ziemlich frühzeitig, nicht nach einer gleichen und

einheitlichen Methode, sondern nach einem verschiedenen Verfahren veranlagt wurden. Hier aber lag der Übergang von der Besteuerung der einzelnen Vermögensobjekte zu einer solchen der Vermögenswerte, die mit den einzelnen Vermögensobjekten verbunden waren. Die Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerobjekte konnte daraus besser in seinem Verhältnis zur steuerpflichtigen Einzelwirtschaft gewürdigt werden. Die Vermögensbestandteile wurden zuerst vom Steuerpflichtigen selbst geschätzt und später durch obrigkeitliche Wertbestimmung ergänzt. Die Selbsteinschätzung wird durch die Abschätzung beschränkt. Diese Veranlagungsmethode findet sich vor allem bei den städtischen Vermögenssteuern, wie in Basel, Ulm, München, Augsburg, Nürnberg, Frankfurt usw. Aus diesem Verfahren sind dann die Beschreibungen der Steuerobjekte und die Verzeichnisse aller die Steuer betreffenden Tatsachen hervorgegangen und haben zur Anlegung der Steuerkataster geführt.[1]

Die Berücksichtigung der qualitativen Verschiedenheit der Bestandteile des Vermögens war aber bereits ein Niederschlag des Einflusses des ganzen Wirtschaftsbetriebes auf Bildung und Nutzung der Vermögensobjekte. Denn der gemeine oder laufende Wert eines Vermögensteils wie einer Erwerbseinrichtung wird durch die ökonomisch-technische Leistung bestimmt. Der gute Acker hat höheren Wert als der dürre Boden, das gute Vieh einen höheren als das schlechte, die kleine Hütte einen geringeren als das städtische Haus usw. Die Bildung dieser objektiven Werte ist daher die Substanzierung bestimmter Ertragsverhältnisse, des wirtschaftlichen Nutzens oder des Verdienstes. Denn das, was aus einem Vermögensobjekte herausgewirtschaftet werden kann, ist sein Ertrag, und dieser hinwiederum ist das Mittel zur Wertfeststellung einer Erwerbsquelle. Die wirtschaftlichen Verhältnisse aber erzeugen verschiedene Erträge der einzelnen Vermögenswerte. Die gerechte Verteilung der Steuerlast verlangt einen Ausgleich unter den verschiedenen Steuern, die auf die einzelnen Vermögenswerte gelegt waren. So trat allmählich an die Stelle der Vermögenswerte die Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensobjekte. Die Entwickelung lenkte in die Bahnen einer Besteuerung nach Maßgabe des Ertrags der Steuerobjekte ein. Die Steuer selbst aber knüpfte trotz der Anlehnung an die Objekte an die Steuersubjekte selbst und an deren wirtschaftliche Umgebung an.

1) Kölle, a. a. O., S. 481—483.

Die Abgaben blieben wenigstens in diesem Sinne Subjektsteuern. Auch die Benutzung der Selbsteinschätzung und der Selbstangaben der Pflichtigen deutet darauf hin.

Seit Ende des 16. und noch mehr im 17. Jahrhundert führte eine Mehrzahl von Umständen einen Aufschwung herbei. Die Mängel der Veranlagung drängten nach steuertechnischen Fortschritten.[1]) Die Selbstangaben waren häufig aus Unvermögen oder absichtlich mangelhaft und entfernten sich von den wirtschaftlichen Tatsachen immer mehr. Die Selbstangaben wurden infolgedessen, wie bereits erwähnt, durch amtliche Wertermittelungen ergänzt und daher beschränkt. Die Steuerpflichtigen ihrerseits waren nur wenig geneigt, den obrigkeitlichen Organen, die ohnehin in der Epoche des absoluten Staates so mannigfach reglementierend und überwachend in das Wirtschaftsleben des Einzelnen eingriffen, eine zu tiefe Einsicht in ihre Privatverhältnisse zu gewähren. Wohl fehlte es auch den Steuerpflichtigen vielfach an der erforderlichen Kenntnis der eigenen wirtschaftlichen Lage, was wiederum aus den verschiedenen Formen der Gebundenheit der Rechts- und Gesellschaftsordnung zu erklären ist. Auch war es bei der Vermögenssteuer schlechterdings unmöglich, die mit fortschreitender Entwickelung wachsende Bedeutung der Einkünfte aus dem Gewerbebetriebe und aus der persönlichen Berufstätigkeit steuertechnisch zu berücksichtigen. Mit der Objektivität und ihrer Trennung von Subjekt und Objekt konnten Steuerprivilegien leichter zerstört werden, da durch diese theoretische Konstruktion die Abgaben nicht an der Person, sondern ausschließlich am Objekt zu haften schienen. Auch sah man sich aus praktischen Gründen veranlaßt, den wichtigsten Bestandteil des Vermögens, den Grundbesitz, durch Katastrierung sicher zu erfassen. Die für die eine Art des Vermögensbesitzes geschaffene Sonderstellung wirkte als Zersetzung auf die übrigen. Aus den lückenhaften und ungleichmäßigen Selbstangaben der Pflichtigen konnten die Veranlagungsorgane mit den Fortschritten der wirtschaftlichen Technik nicht mehr annähernd die Leistungsfähigkeit bemessen und eine gerechte Belastung der Steuersubjekte herbeiführen. Seit dem 18. Jahrhundert zogen neben dem Staate auch andere öffentliche Körper, wie Gemeinden, Ämter, Amtskörperschaften usw., aus diesen Quellen Einkünfte. Die Anknüpfung an die Personen erschwerte die Aufgabe, die Anknüpfung an die Sachen erleichterte sie, namentlich da, wo

1) Kölle, a. a. O., S. 484 ff.

die Ertragsquellen an mehreren Orten aufzusuchen waren, die vom Wohnsitz des Steuersubjekts verschieden waren,' eine Einheit aber erst bei diesem bildeten. Unter diesen Umständen war es ein beachtenswerter Fortschritt, steuertechnisch die Verbindung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt aufzulösen, dieses als verselbständigte Ertrags- und Erwerbsquelle zu betrachten und die Beeinflussung durch das leitende Rechtssubjekt als aufgehoben oder ruhend zu denken. Dadurch sind vor allem im 18. Jahrhundert die älteren Objekt- und Ertragssteuern entstanden. Sie sind die Wurzeln und die Vorstufe der modernen rationellen Ertragsbesteuerung. Auf diesen Grundlagen hat das Steuerrecht des 19. Jahrhunderts seinen Neubau errichtet.

Das älteste Glied dieser Ertragsbesteuerung ist die Grundsteuer. Noch immer ist das Grundvermögen ein Haupttypus des Besitzes überhaupt und der wesentliche Bestandteil der Erwerbsquellen. Dazu kamen dann noch die Einflüsse der physiokratischen Lehre, die dem Boden in der Volkswirtschaft eine exzeptionelle Stellung einräumten, wenn auch die Finanzpraxis nicht soweit gegangen ist, als jene forderten, und schon aus rein praktischen Gründen der Finanzpolitik das Projekt der Einsteuer verwarf. Die Grundsteuer erscheint unter verschiedenem Namen je nach Volk, Zeit, Ort und spezieller historischer Entwickelung (Bede, Landbede, Kontribution, Hufenschoß, Steuer u a. m.) und hat auch andere, ursprünglich nicht steuerartige Elemente, wie Grund- und Reallasten, in sich aufgenommen und ausgebildet. Sie war ein weiterer Begriff und bezog, wenn auch unter verschiedener Bezeichnung, Auflagen ein, die auf das Zubehör des Bodens, auf Dominikalrenten, Gilten, Leibgedinge, Zinsen usw. gelegt waren oder doch mit dem Grundbesitz selbst in loserem Zusammenhang standen. Mitunter hat sich aus der Grundsteuer schon damals eine besondere Haussteuer abgeschält, wie wir eine solche zuerst in den Städten, dann aber auch in einzelnen Territorien (österreichische Erblande) finden. In andern Steuergesetzgebungen und zwar in deren überwiegender Mehrzahl ist dieser Ausscheidungsprozeß erst dem 19. Jahrhundert vorbehalten geblieben.

Die Anfänge einer Gewerbesteuer fallen desgleichen in diese Epoche. Sie gehen zurück auf Taxen und sportelartige Abgaben von einzelnen Gewerben, Handwerken, vom Handel oder von verschiedenen Dienstgewerben, wie von Schank-, Speise- und Herbergswirtschaften. Ursprünglich der Ausfluß des Gewerberechtssystems der Gebundenheit und vor allem Begleiterscheinungen der autori-

tären (territorialen) Gewerbeordnung des absoluten Staats im 17. und 18. Jahrhundert, hängen sie zusammen mit der Verleihung gewerberechtlicher Befugnisse in Gestalt von Privilegien, Konzessionen, Gerechtsamen und Realrechten. Sie charakterisieren sich zuvörderst als einmalige Leistungen, verbinden mit der Besteuerung Gebühren, werden später periodenweise wiederholt und wachsen sich endlich zu regelmäßigen Abgaben der gewerblichen Unternehmungen aus. Sie haben auch nicht ausschließlich das Wesen einer Erwerbssteuer, sondern sind mit Aufwandsteuern vermischt und haben daher ein doppeltes Gepräge. Diese Promiskuität hat sich im Lizenzensystem teilweise bis auf unsere Tage erhalten.

Dagegen hat sich die Differenzierung der älteren Ertragsbesteuerung auf die selbständige Erfassung des berufsmäßigen Diensterwerbs und der Einkünfte aus Kapitalrenten in der spezifischen Form einer Ertragssteuer kaum je erstreckt. Jener wurde häufiger durch Personalsteuern mitgetroffen, für diese wendet man lieber vermögenssteuerartige Abgaben an.

Seit der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts machte die Differenzierung weitere Fortschritte. In Preußen unterscheidet man das Lehenritterpferdegeld, eine Dienstersatzabgabe des adeligen Grundbesitzes, die Kontribution, in der Hauptsache eine rohe Grundsteuer der steuerbaren Äcker des Landes, woneben auch noch andere nicht grundbesitzende Klassen, Handwerker, Dienstgewerbe usw., von ihr in der Form von Vermögens-, Klassen- und Personalsteuern getroffen wurden, das Kavalleriegeld und die Kriegsmetze, meist Zusatzabgaben zur Kontribution, der Hufen- und Giebelschoß u. a. m. Auch in Österreich war die Kontribution im wesentlichen eine Grund- und Realsteuer, die als direkte Hauptsteuer unter Maria Theresia und Joseph II. gründlich reformiert wurde. Daneben leisteten der Klerus und die Stifter das subsidium ecclesiasticum, die Juden besondere Judensteuern. Außerdem wurden vor allem in den Kriegszeiten (formelle) Vermögenssteuern mit teilweisem Ertragssteuercharakter erhoben. In Bayern war die „Standsteuer" eine Steuerbewilligung der Landstände nach altem Muster, in Pauschalsumme bewilligt und von den Ständen unter sich repartiert. Dagegen war die „Landsteuer" als Vermögenssteuer im weitesten Sinne gedacht und lastete auf dem „nicht gefreiten" Stande. Tatsächlich war sie ein ziemlich kompliziertes System von mehr oder weniger primitiven Ertragssteuergliedern. Sie bestand aus einer ländlichen Grundsteuer, einer Abgabe des Gesindes („Ehehalten"), die meist aber nur in Fällen besonderer

Not erhoben wurde, einer Steuer von Gilt und Zinsen, einer Herrengiltsteuer vom nicht gefreiten Grundbesitz, einer Steuer von den liegenden Gütern der niederen Geistlichkeit (Widumsteuer) und endlich aus einer Art Kapitalrentensteuer. Ähnlich war die Rechtsentwickelung in den übrigen deutschen Territorien. Besonders häufig hat man auch für einzelne Aufwandszwecke, besonders in Kriegszeiten, eigene direkte Auflagen vorwiegend mit Ertragssteuercharakter geschaffen, die, zuerst als vorübergehende Abgaben geplant, im Laufe der Zeit aber zu regelmäßigen und dauernden Finanzinstituten wurden. Ihre Entstehung und Ausbildung ist meistensteils von zufälligen Einflüssen beherrscht und daher ohne weitausschauenden Plan und ohne System. Steuertechnisch beschied man sich mit rohen Hilfsmitteln und allgemeinen Klassenmerkmalen. Auch Methoden der Personalsteuern wurden öfters auf die Objektsteuern angewandt, wodurch eine Mischung aus Vermögens-, Ertrags- und Personalsteuern entstand. Der organische Zusammenhang der einzelnen Glieder fehlte.

§ 2. Die Rechtsentwickelung in England und Frankreich.

1. Die Entwickelungsgeschichte der direkten Besteuerung in England[1]) bis zum 19. Jahrhundert ist von ähnlichen Bedingungen beherrscht wie diejenige in den deutschen Territorialstaaten, nur daß sich hier die politischen Einflüsse in einem schon frühzeitig national geeinten Staate schärfer abspiegeln. In der angelsächsischen Zeit (800—1066) finden wir zuerst in Kriegsnot und Kriegsgefahr eine Hufensteuer von allem Grundbesitz, das „Dänengeld“, das später fixiert wird und während der ganzen Zeit der Kämpfe mit den Dänen und Normannen eine außerordentliche Abgabe an den König bis auf Eduard den Bekenner bleibt. Die normannische Zeit (1066—1272) zeigt den ausgeprägten Charakter des Lehensstaats. Die Domanialbevölkerung entrichtet in Stadt und Land neben den Grundzinsen als Ersatzabgabe in Kriegszeiten an Stelle der Leistung des persönlichen Kriegsdienstes die Tallagia (Tallages), ein System von außerordentlichen Steuern, das eine Quotenabgabe ($^1/_{10}$—$^1/_6$) vom beweglichen Besitz darstellt und häufig in der Form von Abfindungen eingezogen wird. In der reichsständigen Epoche (1272—1485) gehen die Tallagia in den allgemeinen Landessteuern vom beweglichen Besitz auf. Nach Lehens-

1) Wagner, Fin. a. a. O. III, S. 162ff.; Vocke, Geschichte der Steuern des britischen Reichs. Leipzig 1866; Gneist, Das englische Verwaltungsrecht. 1. Bd. Berlin 1867; Gneist, Englische Verfassungsgeschichte. Berlin 1881; Dowell, History of Taxation and Taxes in England. 4 vol. London 1883—1884.

recht haben die Lehensträger bei Eintritt der trinoda necessitas[1]) an den Lehensherrn Auxilia (Aids), außerordentliche Vermögenssteuern, zu leisten, wozu seit dem 12. Jahrhundert noch die Scutagia (scutages, dona) als rohe Grundsteuer vom Lehensbesitz an Stelle des persönlichen Kriegsdienstes traten. Statt und neben den Leistungen nach Lehensrecht entrichteten die Untertanen überhaupt das Carucagium (carucate), eine direkte Vermögenssteuer in festen Sätzen für die Hufe des Landes, die bald auch auf das bewegliche Vermögen ansgedehnt wurde. An Stelle des Vermögens benutzte man später den Ertrag für die Steuerveranlagung, der durch Einschätzungskommissionen festgestellt wurde. Das bewegliche Vermögen wird auf Grund eidlicher Deklarationen nach genauen Normen durch eine Kommission veranlagt. Von jedem Steuerobjekt wurde dann eine bestimmte Quote als Abgabe erhoben, die vielfach zwischen $^1/_{10}$ und $^1/_{40}$ nach Zeitverhältnissen und Bedarf schwankt. Seit der reichsständischen Epoche bilden sich immer mehr die Quoten von $^1/_{10}$ und $^1/_{15}$ als Übung heraus. Dadurch entstand der „Zehnte“, der die städtische und domaniale Bevölkerung traf, und der „Fünfzehnte“, die Steuer für die übrige Bevölkerung. Ursprünglich traten diese beiden Auflagen neben die älteren speziellen Grundsteuern (tallagia und scutagia) und neben den Hufenschoß (carucagium). Seit dem 13. Jahrhundert verschwindet dieser als selbständige Steuer, und seit dem 13. und 14. Jahrhundert werden auch die Tallagia und Scutagia in das System der „Zehnten“ und „Fünfzehnten“ aufgenommen, die reell eine Art Einkommensteuer darstellen. Die unter den Tudors eingeführte „Subside“ auf dem beweglichen und unbeweglichen Besitz, deren Normalsatz (Simplum) für jenen 13 $^1/_3$ Proz. und für diesen 20 Proz. betrug, war eine Ergänzung, tatsächlich aber eine reelle Erhöhung jener beiden Hauptsteuern.

So war aus einer Reihe von einzelnen Vermögenssteuern, die ihre Entstehung vornehmlich den gesteigerten Finanzbedürfnissen der Kriegszeiten verdankten, ein System von Ertragssteuern herausgebildet worden, das objektive und subjektive Steuerglieder miteinander zu einer Einheit verband. Die alte Vorstellung der Vermögenssteuer blieb erhalten, eine Spaltung in einzelne, differenzierte Ertragssteuern unterblieb. Es war dies aber nur eine verwaltungs- und steuertechnische Formalität, im Kerne war bereits ein Ertrags-

1) Diese drei Lehensfälle sind: Ritterschlag des ältesten Sohnes, die Aussteuer bei Verheiratung der ältesten Tochter und Gefangenschaft des Lehensherrn zur Bestreitung des Lösegeldes.

steuersystem entstanden. Auch im 17. Jahrhundert änderte sich zunächst an diesem Tatbestand wenig. Die älteren Zehnten, Fünfzehnten und Subsidien genügen finanzpolitisch und steuertechnisch den gesteigerten Ansprüchen nicht mehr und werden durch die Monatsanlagen (Monthly Assessments) nach einer neuen Veranlagung ersetzt. Sie sind Vermögens- und Einkommensteuern, treffen Besoldungen und Berufseinkommen schärfer und werden als Repartionssteuern auf die Grafschaften und Städte nach dem höchsten früheren Subsidienbetrag umgelegt und in Monatsraten erhoben. Andere kleinere Steuerexperimente, wie z. B. die Einführung einer Mahlzeitsteuer (meal tax), blieben ohne praktische Bedeutung. Auch in der Restaurationsepoche (1660—1688) bleibt es beim Alten. Die Versuche, auf die ältere direkte Besteuerung zurückzugreifen, scheitern. Der außerordentliche Bedarf wird wiederum mit Monatsanlagen gedeckt. Dazu kommt noch eine Mehrzahl neuer Personalsteuern, wie neue Kopfsteuern, eine Herdsteuer, eine Bankiersteuer und anderweite spezielle Einkommensteuern. Man kam aber dabei über ein systemloses Nebeneinander von verschiedenen Auflagen nicht hinaus. Eine neue Periode wiederholter großer und kostspieliger Kriege von 1688—1793 vermehren die Staatsschulden und steigern den Staatsaufwand. Nachdem man zu dessen Deckung mehrfach mißglückte Versuche mit Kopf-, Klassen-, Standes-, Geburts-, Hochzeits-, Begräbnis-, Junggesellen- und anderen Steuern gemacht hatte, löst ein Differenzierungsprozeß die ältere Besteuerung in mehrere selbständige Ertragssteuerglieder auf. 1692 wird die Landsteuer (Landtaxe) eingeführt, die als Repartitionssteuer bewegliches und unbewegliches Vermögen und gewisse persönliche Einkünfte traf. Die großen Mängel der Durchführung haben sie aber im Laufe der Zeit in eine Grundsteuer mit reallastartigem Charakter umgewandelt. 1696 folgte die Haussteuer in der Form einer klassifizierten Fenstersteuer, zu der 1778 noch eine Ertragssteuer von Wohnhäusern hinzukam. Die Stelle einer allgemeinen Gewerbesteuer vertraten verschiedene spezielle Auflagen, die aber nur teilweise Ertragssteuern, teilweise „Anhängsel indirekter Konsumsteuern“ (Vocke) waren: 1691—1694 Steuern vom Lohnfuhrwerk, 1779 solche von Mietpferden, Lizenzen für Gewerbe, die akzisepflichtige Gegenstände herstellten oder vertrieben, Steuern auf den Beschäftigungen der Rechtsanwälte, Notare, Bankhäuser, Auktionatoren usw., 1785—1789 eine Ladensteuer und sonstige ähnliche Abgaben mehr. Auch hier fehlt der systematische Zusammenhang und ein konsequenter Differenzierungsprozeß.

2. Die Entwickelung in Frankreich[1]) zeigt in der Epoche des Lehensstaates die gleichen Tendenzen: vorherrschende Domanialwirtschaft und daneben außerordentliche Steuern zuerst zur Bezahlung der Tribute an die Normannen, später für die Kreuzzüge. Das ganze direkte Abgabewesen ist aus einem System von Feudalabgaben herausgewachsen. Die Belastungsformen waren zweierlei Art. Die Aides oder Auxilia waren außerordentliche Beihilfen (Subsidien) in Not- und Kriegszeiten, Heeressteuern und Abgaben im Falle einer trinoda necessitas nach Lehensrecht. Mit der Erweiterung des königlichen Domaniums und der königlichen Macht werden sie immer weiter ausgedehnt und zum Teil unter Mitwirkung der Reichsstände ausgebildet. Steuertechnisch waren sie Abgaben vom untertänigen, ländlichen Grundbesitz verbunden mit einem bunten Gemisch von Vermögens-, Herd- und Kopfsteuern. 1439—1445 gehen daraus die ordentlichen Abgaben hervor, seitdem die stehenden Heere zur ständigen Einrichtung geworden waren. Die Exactiones dagegen wurden willkürlich nach Maßgabe des außerordentlichen Finanzbedarfs vom König auferlegt. Sie beruhten nicht auf dem Herkommen oder auf der Zustimmung der Leistungspflichtigen. Der wichtigste Vertreter der Exactiones ist seit dem 11. Jahrhundert die Taille, die sich zu einer allgemeinen Familiensteuer entwickelt und mit Beseitigung des Feudalsystems zur wichtigsten Stütze des Finanzhaushalts der absoluten Monarchie wird. Erst im 18. Jahrhundert kommen unter dem zunehmenden Drucke der Finanznot zwei neue Glieder hinzu, die Capitation und die Vingtièmes, die die direkte Besteuerung ergänzen.

1) Die Taille (tallia, tallagium, tolta)[2]) scheint bis in die Zeiten der Kreuzzüge zurückzureichen. Sie wird zur Deckung außerordentlicher Kriegsbedürfnisse erhoben und ist daher zunächst eine unperiodische Abgabe. Erst unter Karl VII. in den Notzeiten des englisch-französischen Erbfolgekrieges wird sie zu einer ständigen Einrichtung und ausdrücklich zur Unterhaltung des ersten stehenden Heeres bestimmt. Ludwig XI. machte sie 1482 unter teilweiser Aufhebung der indirekten Verbrauchssteuern zur Haupt-

1) Wagner, Fin. a. a. O. III., S. 120ff.; Réné Stourm, Les finances de l'ancien régime et de la revolution. 2 vol. Paris 1885; Clamagéran, Histoire de l'impôt en France. 3 vol. Paris 1867—1868 et 1876; Esquirou de Parieu, Traité des impôts. vol. 1. Paris 1866, p. 222 sq.

2) Zu der oben verzeichneten Literatur vgl. noch v. Heckel, Art. „Taille, Tallia, Tallagia" im Handw. der Staatsw. 2. Aufl. Bd. 7, S. 48—50, und Art. „Taille" usw. im Wörterb. der Volksw. 2. Aufl. Bd. 2, S. 1060.

steuer des Landes, während die Städte von ihr befreit und hauptsächlich durch die Verbrauchssteuern getroffen werden sollten. Vielfache Erhöhungen und die Solidarhaft der Kirchspiele für das Steueraufkommen geben Anlaß zu mancherlei Klagen. Im 16. Jahrhundert wird sie Repartitionssteuer. Die Steuerlast wird trotz heftiger Widersetzung der Stände gesteigert, und im 16. Jahrhundert wird die Taille endgültig aus einer außerordentlichen Kriegssteuer auch prinzipiell zur regelmäßigen, direkten Hauptsteuer des ganzen Finanzsystems im Ancien Régime und bleibt sie bis zur Revolutionsära. Die Taille sollte nach der steuerpolitischen Absicht das ganze Erwerbsleben besteuern, traf aber tatsächlich vor allem die Einkünfte aus dem Grundbesitz als abgestufte Familien-, Haushaltungs- und Herdsteuer. Die Taille personelle (mixte) traf bewegliches und unbewegliches Vermögen nach der Leistungsfähigkeit des Rechtssubjekts. Dagegen war die Taille réelle eine reine Real- und Objektsteuer vom Grund- und Hausbesitz. Die eigentlichen Kronländer (mit Ausnahme von Montauban) zahlten die Taille personelle und die Provinzen mit der landständischen Verfassung die Taille réelle, oder sie entrichteten mitunter auch diese Abgaben in beiden Formen. Im Geltungsbereich der Taille réelle wurde häufig als Zuschlag noch ein Nebenkontingent für das bewegliche Vermögen und die gewerblichen Einkünfte aufgestellt, dessen Höhe je nach der kapitalistischen Entwickelung und industriellen Blüte der einzelnen Provinzen zwischen 1 und 33 1/3 % schwankte. Adel, Geistlichkeit, Beamte und einzelne Privilegierte waren steuerfrei. Zahlreiche Mängel und Mißbräuche neben der starken Steigerung der Steuersummen führten im 18. Jahrhundert zu verschiedenen Reformversuchen, die zwar im einzelnen manches besserten, ohne einen durchgreifenden Erfolg herbeizuführen.

2) Die Capitation, zuerst 1695 während des (Orléans'schen) Krieges eingeführt, war als proportionale Einkommensteuer geplant, tatsächlich aber eine klassifizierte Standes-, Berufs-, Personal- und Kopfsteuer. Außer ganz armen Personen war die ganze Bevölkerung ausnahmslos steuerpflichtig. Der Klerus leistete an ihrer Stelle eine Erhöhung seines don gratuit. Es waren 22 Steuerklassen mit abgestuften Steuersätzen gebildet, die von 20 Sols bis 2000 Livres stiegen. Auf die Differenzierung der Wohlstands- und Erwerbsverhältnisse wurde dabei zu wenig Rücksicht genommen. Vielfach kamen auch Steuerverabredungen, „Abonnements“, in Pauschsummen vor. 1698 wurde sie aufgehoben, 1701 ohne Verbesserungen, aber mit höheren Sätzen wiederhergestellt. Auf die zur Taille

veranlagten Steuersubjekte wurde sie seit 1705 nach dem Verhältnis der Taille in der für sie veranschlagten Summe repartiert. 1747 wurden die Sätze abermals erhöht, und 1760 geschah dies für die nicht Taillepflichtigen (non-tailliables). Dagegen bildete die Capitation für die Taillepflichtigen (tailliables) einen hohen kopfsteuerartigen Zuschlag zur Taille.

3. Der Vingtième gehört gleichfalls dem 18. Jahrhundert und zwar dessen zweiter Hälfte an. Sein Vorläufer ist der Dixième, der, 1710 eingeführt, eine Art allgemeiner Einkommensteuer für alle Art Einkommen, auch der privilegierten Stände, war und den Charakter einer Kriegssteuer hatte. Er beruhte auf Deklaration. Der Klerus entrichtete ein außerordentliches don gratuit, Provinzen und Städte zahlten einmalige größere Abfindungssummen. 1717 wurde dieser „Kriegszehnte“ aufgehoben, jedoch später mehrfach wiederholt. Seit 1749 wurde an seine Stelle der Vingtième als ordentliche Abgabe und zwar in der Form einer allgemeinen Einkommensteuer gesetzt, von der nur Staatsgläubiger befreit waren. Sein Ertrag wurde zur Dotation der Schuldentilgungskasse bestimmt. Steuertechnisch schloß er sich an den Dixième an. Der Klerus erhöhte nach langem Widerstreben sein don gratuit. Einzelne (widerstrebende) Städte und Provinzen trafen Steuerverabredungen. 1756 wird ein zweiter Vingtième erhoben, der den allgemeinen Widerstand der Parlamente, Geschäftsleute usw. erregt. Von 1760 bis 1764 wird sogar ein dritter Vingtième eingeführt, der von 1764 bis 1780 ruht und in diesem Jahre als außerordentliche Abgabe wiederkehrt.

Der Klerus hat es verstanden, sich die Steuerfreiheit von diesen direkten Auflagen zu sichern. Viel mehr leistete eine Art Abfindung in dem sogenannten don gratuit, das im 18. Jahrhundert durch Zuschläge erhöht wurde. Die übernommene Steuersumme repartierte der Klerus nach einem System von 8 Steuerklassen, deren Sätze zwischen 4, 16 und 25% vom Einkommen der Pflichtigen schwankten.

Diese Steuerverfassung blieb bis zum Ausbruch der französischen Revolution bestehen. Erst diese trat an eine grundlegende Umgestaltung des Steuerrechts heran.

§ 3. **Die moderne und rationelle Ertragsbesteuerung und ihr Differenzierungsprozeß im 19. Jahrhundert.** Die moderne und rationelle Ertragsbesteuerung ist eine Erscheinung jüngeren Ursprungs. Sie ist als solche und in ihrer Ausbildung die moderne Form der Objektbesteuerung. Als rationell wird sie bezeichnet, weil sie in

vernünftigem Zweckstreben alle objektiven Bestandteile des Einkommens durch die einzelnen Steuerglieder gleichmäßig und selbstständig zu treffen sucht. Eine Differenzierung liegt dabei insofern vor, als ein Komplex von Erscheinungen Organe von verschiedenartigen Leistungen bildet und das eine dieser, das andere jener Funktion dient. Die Ertragsbesteuerung hat sich in dieser Gestalt bald konsequenter, bald lückenhafter, aber immerhin doch ziemlich gleichmäßig in den meisten Kulturstaaten entwickelt.

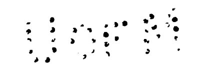
Dieser Aufbau ist von bestimmten volkswirtschaftlichen, finanztechnischen und politischen Zusammenhängen bedingt, die ihr das charakteristische Gepräge aufgedrückt haben. Sie bildet vor allem das steuerrechtliche Korrelat der fortschreitenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens. Die Anfänge hierzu gehen bis an die Schwelle der Epoche des aufgeklärten Absolutismus und Despotismus zurück, und ihre Vollendung war ein Werk der staatsbürgerlichen Periode. Zumal in den deutschen Staaten konnte das Steuerrecht vielfach an die ältere Ertragsbesteuerung anknüpfen und sie zeitgemäß weiterbilden. Neben dieser geschichtlichen Abstammung sind aber für den genetischen Prozeß des Systems die Einwirkungen der französischen Gesetzgebung in der Revolutionsepoche beachtenswert. Das Bedürfnis einer zweckmäßigeren Steuerverteilung war bei dieser Entwickelung zugleich auf die Herstellung „rationeller" Katastersysteme für die neue Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer gerichtet. Dabei sollten wenigstens teilweise die subjektiven, die Höhe des Ertrags und damit auch des Einkommens beeinflussenden Elemente mit berücksichtigt werden. Ebenso wurden den drei älteren Ertragssteuergliedern noch zwei Hauptglieder angefügt: eine objektive Steuerform zur Erfassung der Einkünfte aus den Kapitalrenten und eine zweite zur Besteuerung des Arbeitsertrags und des berufsmäßigen Erwerbs. Diese steuergeschichtlichen Tatsachen sind das Produkt unserer modernen Gesamtentwickelung. Alle Erscheinungen dieser spiegeln sich in den Gestaltungen jener wieder. Die steuertechnischen Formen sind nicht nur aus einer zweckmäßigen Anpassung hervorgegangen, sondern es werden in ihnen auch die Niederschläge der theoretischen Anschauungen der Zeit erkennbar. Darum ist auch das Problem der Ertragsbesteuerung zugleich beherrscht von den nationalökonomischen Lehren jener Zeit.

Die Fortbildung der neueren Ertragssteuersysteme beginnt in der Epoche der Physiokraten. Ihre Lehren haben daher auf die Ausbildung der Steuerprinzipien einen nachhaltigen Einfluß aus-

geübt. In ihrer Auffassung vom produit net und seiner Besteuerung liegt die Wurzel unserer modernen Ertragsbesteuerung. Nach der natürlichen und naturgesetzlichen Ordnung der Dinge, sagt François Quesnay[1]), ist nur eine Steuer gerechtfertigt, die auf den Reinertrag der Land- (Grund-) Stücke, auf den produit net, gelegt ist, von dem sie direkt erhoben wird. Dies ist die einzige und direkte Steuer (impôt unique et directe). Denn der Boden erzeugt einerseits allein Reichtum und zahlt daher mit Recht diese Abgabe an den Staat, und andererseits würde jede andere soziale Klasse als die Bodeneigentümer die ihr auferlegte Steuer abzuwälzen suchen und abzuwälzen vermögen, wodurch sie schließlich wieder auf die Klasse der Bodeneigentümer zurückfallen und nur überflüssige Ausgaben und Kosten verursachen würde. Die Steuer muß daher unmittelbar vom Reinertrag der Grundstücke genommen werden. Alle übrigen Steuern, Personal- und Konsumsteuern sind verfehlt und verwerflich. Die Steuer ist daher kein Tribut, sondern ein Anteil, den der Souverän kraft seines Miteigentums bezieht, das er sich bei der Weiterbegebung der Landgüter vorbehalten hat, und an dessen Hervorbringung er durch den Rechtsschutz und sonstige den Wert der Grundstücke erhöhende Verkehrsbeförderungen mitbeteiligt ist. Nicht der Bodeneigentümer zahlt die Steuer, sondern das Grundstück selbst zahlt sie. Was die älteren Ertragssteuern unbewußt zum Ausgangspunkt genommen hatten, war hier von der physiokratischen Lehre zu einem festen Ergebnis theoretisch formuliert. Der Begriff der Objektivität war damit festgestellt und derjenige des „Ertrags" wenigstens auf einen objektiven Bestandteil des Einkommens angewendet.

Einer fortgeschritteneren Auffassung des wirtschaftlichen Geschehens vermochte aber diese Beschränkung nicht zu genügen. Die Einseitigkeit der Physiokraten wollte den Reichtum nur im Überschuß des Bodenertrags erblicken, die Tatsachen des Wirtschaftslebens aber lehren uns, daß jener in allen Werten der Güterproduktion ruht und die individuelle Gestalt für seine Entstehung ohne Bedeutung ist. Dadurch hat man den Begriff des speziellen Grundertrags zum Ertrag schlechthin erweitert. Die Besteuerungstechnik hatte damit eine feste Anlehnung gefunden. Von hier bis zur formellen Aufteilung des Ertrags in seine objektiven Bestandteile war nur mehr ein Schritt. Seit Ende des 18. Jahrhunderts

1) Näheres bei Oncken, Geschichte der Nationalökonomie. Leipzig 1900, S. 382—386.



zeigten sich immer mehr Abweichungen zwischen der Bildung des Volksvermögens und Volkseinkommens einer- und den steuertechnischen Formen, diese zur Leistung heranzuziehen, andererseits. Die wirtschaftliche Technik erfuhr grundlegende Umgestaltungen. Der Betrieb der Landwirtschaft suchte leistungsfähigere Formen anzunehmen (Bauernbefreiung!), die wirtschaftliche Bedeutung der Städte und der städtischen Konzentration wuchs, Maschinenanwendung und Maschinenproduktion begründeten eine neue Ära der gewerblichen Produktion und sicherten dem Großbetrieb und der Fabrik ein rasches Emporkommen gegenüber den älteren, historischen Betriebsformen. Die Vermehrung des Kapitalbesitzes, Staatsschulden und Kreditbedürfnisse machten allmähliche, wenn auch langsame und je nach der Wirtschaftsstufe der einzelnen Länder verschieden geartete Fortschritte. Ihre Erträge bildeten mehr und mehr einen besonderen Einkommenszweig. Auch die persönliche Berufsarbeit blieb in der Bedeutung eines selbständigen Erwerbs nicht zurück. Überall treten Veränderungen und Neubildungen des Wirtschaftslebens hervor. Die älteren Steuerformen waren auf stabile Wirtschaftszustände eingerichtet und widersprachen den neuen, an sie gestellten Anforderungen. Ungleichmäßig war die Belastung der einzelnen Steuerquellen geworden und zwar sowohl durch die einzelnen Steuern, denen jede Verhältnismäßigkeit fehlte, als auch für die einzelnen Steuerobjekte, deren tatsächliche Steuerlast von mancherlei Zufälligkeiten abhängig war. Vor allem war der Grund und Boden relativ zu stark, andere Einkommensquellen waren zu wenig belastet. Vielfach wurde auch das wünschenswerte Ebenmaß der Steuern durch ein systemloses Nebeneinander von solchen gestört. Aufgabe der Steuerpolitik war es daher vor allem, eine größere Gleichmäßigkeit in der Besteuerung herzustellen und die Steuerlast nach richtigen, volkswirtschaftlichen Grundsätzen zu verteilen. Dazu gesellte sich das weitere Problem, die Eigenart der einzelnen Bestandteile des Ertrags zu berücksichtigen und ihrer Entstehung und ihrer Funktion im Getriebe des Wirtschaftslebens die geeigneten steuertechnischen Formen anzupassen. Diese Spezialisierung wirkte dann unmittelbar als Ferment eines beginnenden Entwickelungs- und Differenzierungsprozesses. Die Spaltung des Einkommens in seine objektiven Bestandteile mußte auf der andern Seite eine Zerlegung der Steuerformen herbeiführen.

Mit diesen technischen und finanzpolitischen Ursachen paarten sich aber die Einflüsse der Revolutionsepoche. Denn auch das

Steuerwesen ist in den Gang der Ereignisse des Völkerlebens gestellt und wird von dessen treibenden Kräften beherrscht. Darum zeigen sich die neuen politischen Ideen, die veränderten Rechtsanschauungen und der Umschwung in der Politik als typische Niederschläge der Steuergesetzgebung. Auch im Steuerrechte ringt die Forderung der politischen und wirtschaftlichen Freiheit des modernen Rechts- und Verfassungsstaats nach Geltung. Die Wirkungen des Zeitalters der Aufklärung werden im einzelnen erkennbar. Dieser Umschwung erfaßte aber nicht nur die materielle Seite der Besteuerung, beeinflußte die Postulate, wer Steuersubjekt und was Steuerobjekt sein sollte, sondern er bezog sich auch auf die formelle Durchbildung des Steuerwesens. An Stelle der einseitigen, absolutistischen Willkür soll die gesetzliche Regelung unter Mitwirkung der Besteuerten und unter deren Kontrolle treten. Gerade das Gebiet der Steuer war die Domäne für die Forderungen der politischen und sozialen Freiheit.

Die eigentliche Voraussetzung für die neue Entwickelung war die unverkennbare Tatsache des zunehmenden Staatsaufwands. Durch die lange napoleonische Kriegszeit und in den ersten Jahrzehnten nach dem Friedensschlusse war der Finanzbedarf beträchtlich gestiegen. Die vermehrten Staatsausgaben hatten aber vor allem ihre Wurzeln in den Bedürfnissen für das Heer- und Wehrwesen und in den Aufwendungen für die mit diesem aufs engste zusammenhängenden Staatsschulden, sowie in den Kriegsausgaben überhaupt. Daneben stellten sich neue Kulturaufgaben ein, deren Lösung mit neuen Ausgaben verbunden war. Die Ansprüche an die Tätigkeiten und den Wirkungskreis des Staates hatten sich geändert, zumal im modernen Staatsleben dieser zum Träger von mancherlei Funktionen wurde, die ehedem andere Organe verrichtet hatten. Stand mit dieser Ausdehnung der Staatstätigkeiten auch zunächst die einseitige Doktrin des Individualismus im Widerspruch, so war die Macht der Tatsachen stark genug, um den Widerstand zu brechen. Durch die Übernahme der verschiedensten Tätigkeiten durch den Staat und die Gemeinden und die Erweiterung der Staatsintervention im Wirtschaftsleben wurden die Kollektivbedürfnisse vermehrt und erwuchs die Notwendigkeit, für deren Befriedigung neue Organe zu schaffen oder alte mit den erforderlichen Einrichtungen zu versehen. Immer mehr waren Mittel der Gesamtheit für die Zwecke der Gesamtheit zu verwenden. Finanztechnisch drückte sich diese Entwickelung in der Vermehrung des öffentlichen Finanzaufwands aus. Aber so sehr

in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts die Tendenz des Staatshaushalts gegenüber den vorausgehenden Epochen von dieser Bedarfssteigerung beherrscht wird, so zeigt sich doch, durch längere Zeitabschnitte gemessen, eine relative Stabilität des Finanzbedarfs. Erst in der zweiten Hälfte des Jahrhunderts tritt wieder eine schärfere Vorwärtsbewegung in den Staatsbedarfsverhältnissen ein. Beide Richtungen der allgemeinen genetischen Prozesse spiegeln sich in der Gestaltung der Steuergesetzgebung deutlich wieder.

Endlich eine letzte Reihe von treibenden Kräften liegt in der Besteuerung selbst. Sie gehen teils von der Steuertheorie, teils von den praktischen Anforderungen an das Steuerrecht aus. In jener Zeit brechen sich neue volkswirtschaftliche Ansichten über die Theorie der Besteuerung Bahn. Die Einflüsse der neuen volkswirtschaftlichen Schule der englischen Nationalökonomen werden hier wirksam. Die Naturrechtsdoktrin und der rasch aufblühende ökonomische Individualismus reichen dem politischen Liberalismus die Hand zum Bunde. Sie ergänzen und befruchten sich gegenseitig, und auch die Finanztheorie gewinnt dadurch ein neues Gepräge. Was die Physiokraten tastend und nur in allgemeinen Umrissen andeuteten, das stellt die britische Schule auf die breite Basis eines geschlossenen volkswirtschaftlichen Systems. Schon der Begründer der neuen Richtung, Adam Smith, stellt als erste Forderung für die Ordnung des Steuerwesens den Grundsatz auf, daß die Untertanen so genau wie möglich im Verhältnis zu ihrer Fähigkeit steuern. Die Steuern müssen nach Höhe, Zahlungsfrist und Zahlungsart gesetzlich bestimmt und aller Willkür entrückt sein, und auf die wirtschaftlichen Bedürfnisse der Steuerpflichtigen soll weitgehende Rücksicht genommen werden. Die spätere Finanztheorie hat dann diese Ansätze fortgebildet und die Anforderungen begründet, die an die Regelung des Steuerwesens zu stellen sind. Die grundlegenden Forderungen der Allgemeinheit der Steuerpflicht, die Verwirklichung der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit im Steuerwesen, die Berücksichtigung fiskalischer und steuertechnischer Gesichtspunkte bei den einzelnen Auflagen bleiben nicht nur Bestandteile der theoretischen Erkenntnisse, sondern dringen als Maßstab in die Steuerpraxis ein. Solche praktische Errungenschaften kennzeichnen dann die Einflüsse, die die Theorie auf die Gestaltung des positiven Steuerrechts ausgeübt hat, und zeigen die Eindrücke, welche die Steuergesetzgebung von außen her empfangen hat. Dazu kam die weitere Erkenntnis, daß das ganze Steuerwesen nicht Endzweck, sondern nur Mittel zum Zweck sei, um die Ein-

künfte zur Bestreitung der kollektiven Ausgaben zu beschaffen. Unter diesem Gesichtspunkt konnte es nicht mehr als ein selbstständiges und von andern Erscheinungen ähnlicher Art losgelöstes Stück des Staatslebens angesprochen und behandelt werden, sondern stellte sich dar als ein Glied in der Kette der volkswirtschaftlichen Organismen und als wesentlicher Bestandteil der sozialen Ordnung. Die Besteuerung galt nicht mehr als eine rein fiskalische Angelegenheit, sondern mußte mit den wirtschaftlichen Bedingungen in Einklang gebracht werden. Ihre Einrichtung war daher nach volkswirtschaftlichen Erwägungen und mit Rücksicht auf die Bedürfnisse der ganzen Volkswirtschaft und der Produktionstechnik, sowie nach Maßgabe der Verteilung des Volkseinkommens und Volksvermögens zu ordnen. Darum war es, insbesondere auf dem Gebiete der direkten Besteuerung, notwendig, das bunte Gemisch der älteren Abgaben zu einem einheitlichen Steuersystem zu konsolidieren. Veraltete Steuerformen mit ihren vielfach örtlichen Verschiedenheiten waren durch neue, zeitgemäße zu ersetzen. Auf diese Weise waren unsere Kulturstaaten zu Beginn des 19. Jahrhunderts vor die Aufgabe gestellt, die verschiedenen in den Kriegszeiten entstandenen oder mit den neuen Gebietsteilen übernommenen Steuern zu einem einheitlichen Bau zusammenzufügen.

In dieser kurz geschilderten Umwelt sind unsere neueren Ertragssteuersysteme im Laufe des 19. Jahrhunderts ausgebildet worden. Sie zeigen offensichtlich das Gepräge der staatsbürgerlichen Periode. Alle Forderungen des Zeitalters kehren daher in ihren Niederschlägen bei der Besteuerung wieder. Die persönliche und wirtschaftliche Freiheit steht im Widerspruch mit allem lästigen Eindringen in die privaten Wirtschaftsverhältnisse der Steuersubjekte. Hier zeigt sich die Reaktion gegen den Absolutismus im Wohlfahrts- und Polizeistaat des 18. Jahrhunderts. Wie dieser überwachend und reglementierend in alle Erwerbs- und Lebensverhältnisse eingriff, so ging jetzt das Bestreben dahin, alle obrigkeitliche Beeinflussung persönlicher Art bei der Feststellung der Steuerpflicht zu beseitigen. Mit diesem Freiheitsbedürfnis verband sich überhaupt eine starke Abneigung gegen alle Personalsteuern, bei denen man nur die Mißstände sah, und die an die Willkür der absoluten Epoche erinnerten. Gegen sie kämpfte Literatur und Volksinstinkt. Von Adam Smith beginnend, haben sich die meisten Vertreter der wirtschaftsliberalen Schule gegen persönliche Steuern ausgesprochen.[1]) Allen diesen Fehlern der

1) Die gleiche Abneigung gegen die Personalsteuern findet sich schon bei

älteren Steuergesetze glaubte man am wirksamsten durch die Ausschaltung der Person des Steuerzahlers aus dem ganzen Verfahren entgegentreten zu können. Alle persönlichen Steuern erschienen mit dem Makel der Erinnerung an die Verhältnisse der Unfreiheit und Gebundenheit behaftet. Mit diesem aber sollte gründlich aufgeräumt werden. Die prinzipale Forderung für die Neugestaltung der direkten Steuern gipfelte daher in dem Satze: nicht die Person, sondern das Vermögensobjekt soll steuern. Den Schlüssel zur Lösung des Steuerproblems glaubte man in der ausschließlichen Besteuerung des „Sachvermögens“ gefunden zu haben. Die Methode hierzu war die Trennung des Steuersubjekts vom Steuerobjekt.

§ 4. **Die Merkmale der modernen rationellen Ertragsbesteuerung.** Die Grundlagen für den ganzen Differenzierungsprozeß der modernen rationellen Ertragsbesteuerung waren folgende:

1. Das Prinzip der Objektivität. Man suchte zunächst die Ertragsbesteuerung auf rationelle Weise als Grundform der Belastung der objektiven Bestandteile des Einkommens auszubauen. Steuerobjekt und Steuersubjekt wurden von einander losgelöst und jenes als etwas Selbständiges, neben dem Wirtschafter Stehendes vorgestellt. Wie diese theoretische Konstruktion hergestellt ist und wie sie gestützt wird, ist bereits oben (1. Kap. III, § 3, S. 205) des nähern dargelegt worden. Aber mit diesem steuertechnischen Vorgang verknüpfte sich die Notwendigkeit, die Steuerquelle objektiv festzustellen, die Gegenstände zu bezeichnen, an die sich die Auflage anheften sollte, und die Steuerbeträge selbst objektiv aufzufinden. Das bot aber mancherlei Schwierigkeiten dar.

2. Die Annahme von Durchschnitten. Die unmittelbaren, auf die Wirklichkeit selbst zugehenden Hilfsmittel versagten bei der Veranlagung den Dienst. Man vermochte zwar in der Hauptsache die Objekte zu ermitteln, aus denen die Einkünfte flossen, und sie darauf zurückzubeziehen. Man konnte aber ohne weiteres nicht zu den Erträgen selbst vordringen. Denn bei einer Einkommensermittelung war stets mit den subjektivierenden Einflüssen zu rechnen, diese sollten aber grundsätzlich und gemäß der Objektivität des Vorgehens außer Betracht bleiben. Nicht das Einkommen, sondern das „objektive Reineinkommen“, der Reinertrag

dem Kameralisten Justi und bei K. H. v. Lang (1793). Von den liberalen Finanztheorikern zu Beginn des 19. Jahrhunderts sind Gegner der Personalsteuern: v. Malchus, Sartorius, Lotz, Fulda, Sismondi u. a. m. Auch die französischen Ökonomisten von J. B. Say an bis auf die Individualisten unserer Zeit nehmen eine ablehnende Haltung gegen die Personal- und Einkommensteuer ein.

der Erwerbsquellen und der Erwerbseinrichtungen sollte Gegenstand der Besteuerung werden. Allein im Rahmen der Objektsteuern und mit deren steuertechnischen Mitteln, die das Eindringen in die Privatverhältnisse und damit die Benutzung subjektiver Angaben ablehnten, konnte der tatsächliche Ertrag der individuellen Ertragsobjekte nicht aufgefunden werden. Man müßte also von vornherein bei der Veranlagung auf die wirklichen Beträge verzichten und sich mit allgemein faßbaren Durchschnitten bescheiden. Wir haben darunter solche Feststellungen zu verstehen, die sich an die einzelnen Gruppen roh differenzierter Objekte mit wenigen Unterscheidungen anlehnen und nach Maßgabe der landesüblichen Bewirtschaftungsart solche Mittelgrößen darstellen, die im allgemeinen als typisch für Ort und Zeit bezeichnet werden können. Sie bilden gewissermaßen eine Art Mittellinie, die sich zwischen dem Effektmaximum und Effektminimum bewegt. Um aber solche Berechnungen vornehmen zu können, benutzte man gewisse äußere Merkmale.

3. Die äußeren Merkmale. Auch dieses Verfahren fußt auf einer objektiven Methode. Zur Ermittelung allgemeiner Durchschnitte ging man von bestimmten Kennzeichen des Wirtschaftsbetriebs aus, die für jedes Steuerobjekt charakteristisch waren („Merkmale“) und ohne jedwedes Eindringen in die Privatverhältnisse erkannt werden konnten („äußere“). Hier wird die Steuertechnik an ein reines Formalprinzip angeschlossen. Bei der Grundsteuer geht man vom Flächeninhalt, von der Bodengüte, Betriebsart usw. aus, die Gebäudesteuer beruht auf einem Klassensystem oder auf einer Schätzung des nach örtlichen Verhältnissen wahrscheinlichen Mietertrags, und die Gewerbesteuer ist aufgebaut auf Betriebsmerkmalen, Zahl der Hilfskräfte, Menge und Art der Rohstoffe und Fabrikate, auf dem Mietwert der Gewerbsräume, auf einer Mehrzahl von Ortsklassen u. a. m. Überall sucht man typische Grundlagen der Wirtschaft, die leicht zu beobachten und kenntlich waren und die differenzialen Einwirkungen auf die Wirtschaftsverfassung anzudeuten schienen. Aus diesen nun wollte man den Ertrag des einzelnen Steuerobjekts rekonstruieren, etwa wie die Altertumskunde aus den Überresten antiker Schrift- oder Bildwerke das Ganze wiederherzustellen sucht. Maß und Umfang der Steuerpflicht wurde so auf eine künstliche Rekonstruktion gestellt. Erst später und allmählich wurde dieses Verfahren unzulänglich und die Steuertechnik gezwungen, neben der formalistischen Methode und statt dieser andere Anhaltspunkte für die Ertragsermittelung zu

verwenden. Man hatte aber dadurch bereits einem der Objektivität an sich fremden Prinzip Einlaß in das System gewährt, insbesondere subjektiven Elementen.

4. Das Katasterwerk.[1]) Die Gesamtheit der „äußeren Merkmale“ zu einem einheitlichen Bau zusammenfügen und sie durch Aufzeichnung und Niederschrift zu fixieren, ist Aufgabe der Katasterwerke. Sie sind gleichfalls ein wesentliches Stück der Objekt- und Ertragsbesteuerung. Die Katasterwerke oder die Steuerbücher, Steuerbeschreibungen verzeichnen alle Tatsachen, die für die Bestimmung der Steuerfähigkeit der einzelnen Steuerobjekte maßgebend sind. Sie enthalten die näheren Beschreibungen und Zahlen, sodaß mit dem (regelmäßig nicht im Kataster enthaltenen) Steuerfuße die Steuerpflicht und Steuerschuldigkeit eines jeden Ertragsobjekts leicht berechnet werden kann. Die Errichtung von Katastern ist mit umfangreichen und daher kostspieligen Aufnahmen und Operationen verbunden. Die Katastrierung wird daher auf solche Ertragssteuern beschränkt, die nach ihrer steuertechnischen Natur Objekte belasten, deren Verhältnisse relativ stabil sind. Darum kommen sie vor allem bei der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer vor, während sie weniger oder gar nicht auf die jüngeren, einkommensteuerartigen Glieder der Ertragsbesteuerung, auf die Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuern anwendbar sind. Die Leistungsfähigkeit der Katasteroperationen ist eine Hauptbedingung für den Bestand der Ertragssteuersysteme. Seit dem 19. Jahrhundert waren daher die meisten Staaten bedacht, sie „rationell“, d. h. zweckmäßig auszubauen. Da wo diese Vorbedingungen am besten erfüllt waren, hat die Erwerbsbesteuerung am längsten dem Vordringen der Personalbesteuerung Widerstand geleistet (Frankreich, Bayern, Württemberg).

5. Die Einschätzung der Erträge. Die endgültige Festsetzung der Steuerbeträge geschieht durch die Einschätzung (Einweisung) und zwar durch die Steuerbehörde oder durch besondere Kommissionen, die regelmäßig „gemischte“, aus Beamten und Steuerpflichtigen zusammengesetzt sind. Dieses Verfahren

---

1) Das Wort „Kataster“ ist aus einer Zusammenziehung von capitationis registrum oder capitum registrum entstanden. Der Ausdruck entstammt der Finanzgeschichte der späteren römischen Kaiserzeit. Capitatio bedeutet sowohl Grund- als Kopfsteuer und caput das einzelne Steuerobjekt. Aus dem lateinischen Worte wurde dann im Mittelalter capdastrum, catastrum und im modernen Sprachgebrauch Cataster, Kataster, catastre. Die Schreibart Kadaster, cadastre ist falsch.

ist der Objektivität eigentümlich, selbständige Deklarationen der Steuersubjekte sind ihr an sich fremd. Wenn und insoweit Selbstangaben der Pflichtigen hier vorkommen, so sind sie nicht gerichtet auf Angaben der steuerbaren Erträge selbst, sondern sie sind nur Mittel zum Zweck, dienen zur Auffindung der äußeren Merkmale nach Umfang und Maß, haben nur formale Bedeutung als allgemeine Anhaltspunkte und schaffen vorläufiges Rohmaterial zur weiteren Aufbereitung. Materiell liegt das Veranlagungsgeschäft in den Händen der Einschätzungskommissionen. Sie bestehen teils aus öffentlichen Beamten, teils aus Vertretern der Steuerpflichtigen und werden nach Bedarf durch Sachverständige, orts- und personenkundige Berater verstärkt. Auch dabei befolgt die Steuertechnik ein indirektes Verfahren, um den Rückschluß aus den Teilen auf das Ganze zu machen. Erst viel später wurden mit der Verstärkung der subjektiven Elemente bei den Objektsteuern die selbständigen Deklarationen (Selbstangaben, Steuererklärungen, Fassionen) der Pflichtigen benutzt, vor allem als die rein objektive Ertragsermittelung versagte. Dadurch aber hat man einen entscheidenden Schritt in der Richtung der Personalbesteuerung getan.

6. Die Stabilität der Steuerfüße. Dem ganzen Aufbau der Objekt- und Ertragssteuern mit ihrer Erfassung einer durchschnittlichen Steuerkraft entsprechen wesentlich stabile, in der Hauptsache wenig veränderliche Steuersätze. Sie sind daher entweder unbeweglich und ein für alle Mal festgelegt oder wechseln nur langsam und in langen Jahresdurchschnitten. Soweit die Ertragssteuern nach dem Repartitionsverfahren umgelegt werden, liegt ihre Stabilität an sich in den praktisch unveränderten Katastergrundlagen. Eine Erhöhung des Umlagekontingents wird deshalb leicht die Wirkung einer reellen Vermögenssteuer haben. Die Ertragssteuern vermögen um deswillen dem finanzwirtschaftlichen Grundsatze der Entwickelungsfähigkeit nur ungenügend zu entsprechen. Sie sind in ihren Ergebnissen nur selten steigerungsfähig. Wo man diesen Anforderungen besser Rechnung tragen mußte, hat man teils mit ihnen besondere Personalsteuern verknüpft, teils die steuertechnischen Mittel diesen entlehnt.

7. Abzug der Schuldzinsen und anderer Posten. Den Abzug der Schuldzinsen und Passivrenten kennt an sich das Ertragssteuerprinzip nicht. Denn die Ertragssteuern haften am Objekte und gehen von rein objektiven Erwägungen aus. Sie schließen daher alles Subjektive aus. Die Schulden erscheinen aber als etwas Subjektives, bedeuten eine Obligation, die zwischen zwei

Personen besteht, und erscheinen nur insofern in einer Art objektiver Gestaltung, als die Leistungen durch bestimmte Pfandrechte des Gläubigers an Sachen sicher gestellt werden (Hypothek, Grundschuld, Faustpfänder). Der Schuldenabzug ist daher bei den Ertragssteuern ihrem Grundgedanken entgegengesetzt. Allerdings verletzen sie gerade dadurch ihre eigenen Grundsätze. Denn in ihrem Wesen ist die Ertragsbesteuerung darauf gerichtet, wenigstens in der Wirkung den Reinertrag zu treffen. Zu diesem gelangt man nach Abzug der Produktionskosten vom Rohertrag. Zu diesem sind aber auch die Schuldzinsen zu rechnen. Nun spielen auch praktische Zweckmäßigkeitsgründe herein. Ein weitgehender Schuldenabzug würde das finanzielle Ergebnis der Ertragssteuern beträchtlich reduzieren. Man hat sich daher bei den Ertragssteuern einer reellen Doppelbesteuerung — der Schuldzinsen beim Schuldner, Objekteigner und der Aktivzinsen beim Gläubiger, Kapitalisten — nicht entzogen. Erst als subjektive Fermente die Ertragsbesteuerung zu zersetzen begannen, hat man wenigstens bei einzelnen Ertragssteuern oder in beschränktem Umfange, an sich wiederum prinzipwidrig, den Schuldenabzug zugelassen, wie z. B. bei der Kapitalrenten- oder Gewerbesteuer. Oder man hat dem Schuldner das Recht zuerkannt, dem Gläubiger die ausgelegte Steuer bei der Zinszahlung aufzurechnen und hat damit das ganze Problem in die Bahn der Überwälzungskämpfe abgelenkt.[1]

Auch andere Abzugsposten, wie die Herstellungskosten, dauernde Lasten, regelmäßige Abschreibungen u. a. m., dürfen nicht individuell vom Rohertrag bei der Veranlagung in Abrechnung kommen. Vielmehr hat man sich auch hier mit allgemeinen Durchschnitten beschieden, die berücksichtigt werden können. Das Resultat ist daher regelmäßig, daß nicht die Reinerträge der Erwerbsquellen, sondern ein Zwischending zwischen Reinertrag und Rohertrag besteuert wird. Mit dem Vordringen subjektiver Bedingungen wurden hier abermals steuertechnische Elemente der Subjektivität übernommen.

8. Ausschluß der Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit. Es entspricht dem ganzen Bau der modernen Ertragsbesteuerung, daß auf jene Umstände keine Rücksicht genommen wird, die auf die individuelle Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaften Einfluß haben. Die Ertragssteuern kennen ur-

---

1) v. Heckel, Die Einkommensteuer und die Schuldzinsen. Leipzig 1890, S. 135—142.

sprünglich kein steuerfreies Existenzminimum, keine progressiven Steuerfüße, keine Berücksichtigung der Kinderzahl oder außergewöhnlicher, die Beitragskraft wesentlich schmälernder Umstände. Erst in der späteren Entwickelung mit ihrer auf die Subjektivierung gerichteten Methode, hat man von der Personalbesteuerung ihre feineren Methoden teilweise mit übernommen.

Der Differenzierungsprozeß der modernen, rationellen Ertragssteuern hat sich in zwei großen Etappen abgespielt. Einmal hat man die historisch überkommenen Steuerformen, die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer weiter fortgebildet, und sodann hat man das System durch die Einfügung neuer Steuerglieder, vornehmlich der Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer, erweitert. Wenn auch diese aus dem starren Gefüge reiner Objektivität mehr oder weniger herausfielen, nur unter Anwendung eines konstruktiven Zwangs dem Ganzen einzubauen waren und mehr als einkommensteuerartige Glieder oder spezielle Einkommensteuern denn als wirkliche Ertragssteuern erscheinen, so war ihre Aufnahme ins Ertragssteuersystem eine Notwendigkeit geworden. Denn die Einkünfte aus Zins und Rente sowie diejenigen aus der persönlichen Berufsarbeit waren für die Einkommensbildung immer wichtiger geworden. Setzte man sich aber zum Ziel, alle objektiven Bestandteile des Einkommens durch ein geschlossenes System einzelner Objektsteuern zu erfassen, so mußten für diese beiden Einkommenszweige auch selbständige und objektive, d. h. formell am Objekt haftende Steuerformen gefunden werden. Alle Gesetzgebungen haben indessen diesen Schluß nicht gezogen, teils aus Rücksicht auf den Einfluß der Bezieher solcher Einkommen, teils weil sie von vornherein ihre Ertragssteuern mit Personalsteuern gepaart hatten und in diesen geeignetere Belastungsformen hierfür erblickten denn in jenen. Für die weitere Entwickelung ist es aber noch charakteristisch, daß trotz mancherlei Verschiedenheiten eine gewisse Übereinstimmung in den Ertragssteuern der einzelnen Staaten besteht, da im ganzen ähnliche Ursachen ähnliche Wirkungen erzeugt haben. Die Tendenzen der Zentralisation und der Denzentralisation sind auch hier fühlbar. Ebenso läßt sich nicht verkennen, daß aus der Nachahmung und Übertragung fremder Muster als symptomatischer Erscheinung ein gewisser, internationaler Amalgamierungsprozeß und damit eine beschränkte einheitliche Gestaltung der Ertragssteuersysteme eingeleitet worden ist. Wir können daher die französische, englische und deutsche (österreichische) Entwickelung auseinanderhalten. Gemeinsame Züge und Gestaltungstendenzen sind unver-

kennbar, wenn auch die Fermente des ganzen Prozesses noch nicht ausgewirkt haben.

§ 5. **Der Entwickelungsgang in den modernen Kulturstaaten und die Resultate des Differenzierungsprozesses.** 1. Frankreich.[1]) Den Ertragssteuergedanken hat die französische Gesetzgebung rein und folgerichtig festgehalten. Die Revolutionsepoche hat zunächst mit dem Vorhandenen rücksichtslos gebrochen, die Steuern des Ancien Régime ohne weiteres beseitigt und sich weder an eine historische Entwickelung angelehnt, noch eine überkommene Tradition fortgesetzt. Sie vermochte daher vollständig Neues zu schaffen und dem Aufbau einen durchaus andersartigen Plan zugrunde zu legen. Vielfach aber ist gerade dieser aus einer Reaktion gegen die Mißstände und den ungleichmäßigen Steuerdruck unter der absoluten Monarchie herausgewachsen. Diese Tendenz tritt schon in der grundsätzlichen Bevorzugung der direkten Steuern gegenüber den indirekten Auflagen hervor, die man zuerst völlig zu unterdrücken gedachte. Das theoretische Rüstzeug lieferten zwei Quellen: einmal die politischen Lehre der staatsbürgerlichen Gesellschaft und sodann die Anschauungen der Physiokraten. Beide hängen eng zusammen, sind gleichen Ursprungs und auch gleichmäßig doktrinär. Die staatsbürgerliche Auffassung verlangt, daß Steuern nur im Wege der Gesetzgebung eingeführt und erhoben werden dürfen, sie im Verhältnis zum Vermögen und den Fähigkeiten der einzelnen verteilt, nur zum Vorteil der Gesamtheit begründet und endlich jährlich und zwar regelmäßig mit einer ein Jahr nicht übersteigenden Geltung bewilligt werden sollen. Von den Physiokraten dagegen übernahm man die Idee der „einzigen Steuer“, die zwar in voller Reinheit nicht durchzuführen war, immerhin aber die Entwickelung in die Richtung möglichster Einfachheit drängte. Auch der ganze Formalismus und die Kasuistik der französischen Steuergesetzgebung ist auf ihre Rechnung zu setzen. Die steuertechnische Form konnte nur die Ertragsbesteuerung sein. Sie ist theoretisch aus diesem ganzen Vorstellungskreise heraus zu erklären und entsprach mit ihrer Loslösung des Steuerpflichtigen vom Steuerobjekt, mit der Trennung der Person von der Sache dem Geiste der Zeit. Denn die Objektsteuern haften auf diese Weise am Objekte und scheiden die Subjekte aus dem ganzen Verfahren aus. Gegenüber diesen

1) Wagner, Fin. a. a. O. III. §§ 179—210, S. 420—502; v. Kaufmann, Die Finanzen Frankreichs. Leipzig 1882, S. 152; Stourm, a. a. O. vol. I. ch. 5—10; Caillaux, Privat-Deschanel et Touchard, Les impôts en France. 2 vol.; Leroy-Beaulieu, a. a. O. I. ch. 5—8.

empfehlenden Vorzügen der Ertragssteuern war die Abneigung gegen alle Personalsteuern tief eingewurzelt. In ihnen empfand man nicht nur ein Merkmal der persönlichen Unfreiheit und Abhängigkeit, sondern man erhob gegen sie auch den Vorwurf, daß bei ihrer Veranlagung statt des festen Rechts die Willkür, an Stelle der Tatsachen (faits) die subjektive Festsetzung (l'arbitraire) walte. Diese Scheingründe werden auch heute noch in Frankreich mit Vorliebe gegen die Einführung von Subjekt- und Einkommensteuern ins Feld geführt. Aber alle diese doch mehr doktrinären Gründe erhielten eine weitere Stütze in der Erinnerung an die zahllosen Mißbräuche der absolutistischen Steuerverwaltung mit ihren Privilegien, mit ihrer Steuerpacht, mit ihren Bedrückungen und ihrer Verwaltungswillkür. Gegenstand des Hasses waren weniger die Steuern selbst als die Art, wie die Besteuerungsrechte ausgeübt wurden.

Auf diesen Grundlagen sollte ein modernes und freiheitliches Steuersystem aufgebaut werden. Die neue direkte Besteuerung bestand in einer Grundsteuer, die alles unbewegliche Vermögen in Stadt und Land, einschließlich der Gebäude, erfassen sollte und als Hauptsteuer gedacht war (Gesetz v. 1. Dezember 1790). Außerdem war die Personal- und Mobiliarsteuer als Nebensteuer in Aussicht genommen mit der Aufgabe, alles Einkommen aus beweglichem Vermögen und persönlicher Berufsarbeit zu besteuern (Gesetz v. 13. Januar — 18. Februar 1791). Beide waren Repartitionssteuern, und zwar betrug das Kontingent der Grundsteuer 300 Mill. Frs. (240 Mill. Frs. in der Hauptsumme und 60 Mill. Frs. in Zuschlägen) und dasjenige der Personal- und Mobiliarsteuer 60 Mill. Frs. Beide waren viel zu hoch angesetzt und mußten in der Folgezeit mehrfach herabgesetzt werden. Durch diese Unifikation, die im ganzen Staatsgebiete und ohne jegliche Privilegien eingeführt wurde, sollten die älteren direkten Steuern ersetzt und umgebildet und außerdem sollte ein Ersatz für die aufgegebenen namentlich indirekten Steuern geschaffen werden. Der Veranlagung wurden dem Ertragssteuerprinzip entsprechend allgemeine Merkmale des Besitzes und insonderheit der Personal- und Mobiliarsteuer, der Wohnungsaufwand oder die Miete zugrunde gelegt und daraus sollte auf die Höhe des Einkommens geschlossen werden. Außerdem erhob man noch Luxussteuern in geringer Zahl, so auf Kamine, männliche Dienstboten, Pferde, Wagen u. a. m. (Gesetz v. 25. Juli 1795). Dagegen waren alle indirekten Steuern aufgehoben worden. Die Hoffnungen, die man gehegt hatte, erfüllten sich nicht. Schon 1791

sah man sich genötigt, die Ertragssteuern durch die Patentsteuer (Gesetz v. 2./17. März 1791) zu ergänzen, die mit Einführung der Gewerbefreiheit und der zugleich mit dieser angeordneten Lösung eines Gewerbepatents zur Ausübung von Gewerbebefugnissen verbunden wurde. Sie verdankt ihre Entstehung nicht prinzipiellen Erwägungen, sondern finanziellen Bedürfnissen und war zunächst mit als Ersatzabgabe begründet für die beseitigten älteren Abgaben des Gewerberechts. Erst später wurde sie zur direkten Gewerbesteuer im modernen Sinne ausgebildet. Sie war Quotitätssteuer. Vom Konvent 1793 aufgehoben, wurde sie von diesem 1795 wieder hergestellt und endgültig unter dem Direktorium in ihrer wesentlichen, noch heute in der Hauptsache gültigen Gestalt begründet (Gesetze v. 23. August 1796 u. 22. Oktober 1798). Als letztes Glied trat die Tür- und Fenstersteuer (Gesetz v. 24. November 1798) dem Ertragssteuersystem hinzu. Sie wurde nach englischem Muster eingeführt, war als Ergänzung der Personal- und Mobiliarsteuer geplant, in der Form einer Repartitionssteuer eingerichtet und sollte den Mieter als solchen treffen. Tatsächlich fällt sie aber aus dem Rahmen der Ertragssteuern heraus, mit denen sie nur die Veranlagung nach äußeren Merkmalen (nach der Zahl der Türen und Fenster) und sonstige Formalitäten gemeinsam hat.

Die Zeit von 1800 bis zur Gegenwart hat für die direkte Besteuerung nur wenig einschneidende Veränderungen gebracht. Das Charakteristische der französischen Steuergesetzgebung ist vielmehr die Ausbildung der Verkehrssteuern (seit 1798) und die großartige Entwickelung der Aufwandbesteuerung (seit 1804). Auf beiden ruht von nun an das französische Finanzsystem, die direkten Steuern treten zurück. Sehen wir von einzelnen Verbesserungen, Erhöhungen und Zuschlägen ab, so ist erst unter der dritten Republik die Ertragsbesteuerung weiter ausgebaut worden. Durch Gesetz vom 29. Juni 1872 wurde eine dreiprozentige partielle Kapitalrentensteuer eingeführt, die Zinsen, Renten und Dividenden vom Gesetz ausdrücklich namhaft gemachter Kapitalanlagen trifft und 1890 auf 4 % erhöht wurde. Ferner wurde durch Gesetz vom 8. August 1890 eine Gebäudegrundsteuer geschaffen.[1]) Sie trifft nach einem Katasterwert den Mietwert nach Abzug von einem Viertel bei Wohngebäuden und von einem Drittel bei Fabrikgebäuden als Quote für Unterhaltungs- und Reparaturkosten. Sie ist Quotitätssteuer.

1) Vgl. v. Heckel, Die Reform der Gebäudesteuer in Frankreich. Finanzarchiv 8, S. 57—164.

Neben ihr unterliegt der Hausplatz noch der allgemeinen Grundsteuer. Von kleineren Ertragssteuern wurde 1810 die Bergwerkssteuer und 1849 eine Steuer von den Gütern der toten Hand eingerichtet. Wohl hat es auch in Frankreich seit 1880 an Reformversuchen und Reformplänen nicht gefehlt, die ungenügende, modernen Anforderungen nicht mehr entsprechende direkte Besteuerung umzugestalten. Die Anläufe der verschiedensten Art haben aber bis jetzt zu keinem Abschluß geführt. Dies gilt insbesondere von einer Mehrzahl von Versuchen, dem französischen Steuersystem eine allgemeine Einkommensteuer nach deutschem Muster einzufügen und damit zu einer aus Ertrags- und Einkommensteuern zusammengesetzten direkten Besteuerung überzugehen.

Die neuere, französische Ertragsbesteuerung geht somit von dem reinen Ertragssteuerprinzip aus und sucht die Belastung des Einzeleinkommens in den objektiven Bestandteilen zu verwirklichen. Die Beifügung der Patent- und später der Tür- und Fenstersteuer zu den beiden älteren Steuergliedern, der Grund- und Personal- und Mobiliarsteuer, ist vornehmlich aus finanziellen Gründen erfolgt. Sie hat das Steuersystem zwar ergänzt, aber der eigentliche Differenzierungsprozeß ist damit zum Stillstand gekommen. Auch die partielle Kapitalrentensteuer hat an dieser Tatsache nichts geändert. Die später rasch und nachhaltig entwickelte Aufwandbesteuerung, gleichfalls ein Resultat des stetig wachsenden Finanzbedarfs, und die umfassende Verkehrsbesteuerung haben die Verkümmerung der direkten Steuern herbeigeführt. Zudem fand diese Strömung eine kräftige Unterstützung in der Abneigung weiter Kreise der Bevölkerung, namentlich der besitzenden Klassen, gegen die direkte Besteuerung überhaupt und insbesondere gegen die fortgeschrittenen Methoden ihrer steuertechnischen Veranlagung, die mit Deklarationen und Kontrollmaßregeln das unpopuläre Eindringen in die Privatverhältnisse der Steuerpflichtigen nicht vermeiden können.

2. England.[1]) Die neuere englische Steuergesetzgebung zeigt für die direkten Steuern keine systematische und konsequente Entwickelung. Dafür ist sie zu sehr ein Produkt des Augenblicks und entbehrt eines weitausschauenden Grundplans. Charakteristisch ist für sie der enge Zusammenhang mit den Kriegsereignissen und

---

1) Wagner, Fin. a. a. O. III. § 111—118, S. 238—260; Voke, Geschichte der Steuern des britischen Reichs. Leipzig 1866, S. 538—590; Dowell, a. a. II, S. 305—353 und III, S. 119—137; Gneist, Englisches Verwaltungsrecht II. § 58, S. 629—636.

Kriegsfinanzen. Wir müssen dabei zwei Epochen auseinanderhalten: die Zeit von 1798—1816 und die Periode seit 1816. Die englische Einkommensteuer des Jahres 1798 ist eine eigentliche Kriegssteuer und wurde mit der ausdrücklichen Absicht erhoben, auch die reicheren Klassen stärker zu den Kriegslasten heranzuziehen. Die steuerpolitische Methode bestand in der Benutzung der älteren Assessed Taxes (Monthly Assessments) und der Haussteuern zur Herstellung einer Art Einkommensteuer. Dieses sogenannte Triple Assessment war eine rohe Veranlagung nach gewissen Ausgaben und ging von den Steuerveranlagungen des vorausgehenden Jahres aus. Diese Steuerschuldigkeiten wurden dann erhöht, und zwar wurden die Pflichtigen in 5 Klassen eingeteilt. Die Erhöhungen betrugen in der untersten Klasse (bis 25 Pfd. St. Steuerschuldigkeit) das dreifache und stiegen mit dem $3^1/_2$-, 4- und $4^1/_2$fachen auf das 5fache des Steuerbetrags in der höchsten Klasse (über 50 Pfd. St. Steuerschuldigkeit). 1798—99 (39 Geo III. c. 13/22) wurde die Steuer verbessert und in eine wirkliche Personal- und allgemeine Einkommensteuer verwandelt, die auf Grund von Deklarationen der Steuerpflichtigen veranlagt wurde. Die Steuersätze waren degressiv und stiegen von $^5/_6$ % bei Einkommen von über 60 Pfd. St. bis auf 10 % bei solchen von über 200 Pfd. St. 1803 (43 Geo. III. c. 122) wurde die unpopuläre Deklarationspflicht eingeschränkt und zur Feststellung des Einkommens ein Schema von 5 Abteilungen gebildet (Immobiliarbesitz, Landwirtschaft, öffentliche Fonds, Gewerbe, Besoldungen). Die Sätze waren wieder degressiv und stiegen von $^5/_6$ % bei Einkommen von über 60 Pfd. auf 5 % bei solchen von über 150 Pfd. St. Das neue Gesetz von 1806 (46 Geo. III. c. 43) ruht auf der gleichen Grundlage, es zeigt aber mancherlei Abänderungen, namentlich in der Aufstellung des Steuertarifs, der bei höheren Einkommen wieder bis auf 10 % stieg. Die ursprünglich als Kriegssteuer gedachte Einkommensteuer fiel 1816 unter dem Drucke der öffentlichen Meinung.

Seit 1816 ist das Ertragssteuersystem wieder zurückgebildet worden. Es bestanden nur mehr die Landsteuer (Landtax), die nach Beseitigung der kleinen Beiträge vom beweglichen Vermögen und von den öffentlichen Ämtern zu einer unveränderlichen, festen Grundsteuer vom ländlichen und städtischen Realbesitz geworden war (1833 und 1876), und die Haussteuer, die seit der französischen Kriegszeit sich in eine einzige Mietsteuer von bewohnten Häusern (inhabited houses) verwandelt hatte (1815 und 1851). Sie

hat nur die Bedeutung einer Ergänzungssteuer mehr. Erst im Jahre 1842 wurde die allgemeine Vermögens- und Einkommensteuer (General Property and Income Tax), wie sie offiziell heißt, im Zusammenhang mit den großen Finanzreformen Sir Robert Peels wieder hergestellt (5 and 6. Vict. c. 35). Sie war als Sicherheitsmaßregel gedacht, um Störungen des budgetären Gleichgewichts durch Einnahmeausfälle zu verhüten (Aufhebung der Kornzölle!). Ursprünglich nur auf Zeit bewilligt und zunächst als vorübergehende Einrichtung geplant, ist sie zum Hauptbestandteil der direkten Besteuerung in England geworden. Wohl hat sie im Laufe der Jahrzehnte Veränderungen in Einzelheiten erfahren, ist aber prinzipiell und im Charakter die gleiche geblieben. Sie hat sogar im Burenkriege die Bedeutung einer echten Kriegssteuer in ihren erheblich gesteigerten Steuersätzen wieder angenommen. Sie ist ihrem Wesen nach keine eigentliche allgemeine Einkommensteuer, sondern eine steuertechnische Zusammenfassung eines Systems von Ertragssteuern in der äußeren Form einer Einkommensteuer. Wir haben es daher zu tun mit der Differenzierung der Ertragssteuern, der eine Mehrzahl subjektiver Merkmale eingefügt sind. Sie sucht die objektiven Bestandteile des Einkommens an der Quelle, bei den Ertragsobjekten, auf und objektiviert sie. Subjekt- und Personalsteuer ist sie nur insofern, als sie eine Art Verbindung einzelner Einkommensteuerpartialen darstellt, die wesentlichen Bedingungen der Subjektivität aber nicht rezipiert hat. Es fehlen ihr vor allem der Abzug der Schuldzinsen und sonstiger, wichtiger Posten, ein degressiver Steuerfuß und die Unterscheidung von fundiertem und unfundiertem Einkommen neben einzelnen anderen steuertechnischen Mängeln. Die Feststellung der objektiven Bestandteile des Gesamteinkommens erfolgt in 5 großen Schedules oder Ertragsabteilungen (Verzeichnissen): 1. Ländereien und Häuser, 2. Nutzung der Ländereien, 3. Zinsen, Annuitäten und Dividenden, 4. Gewerbe, Handel und sonstige gewinnbringende Beschäftigung, 5. Besoldung der Staats-, öffentlichen und gewerblichen Beamten. Der Steuersatz ist proportional und wird jeweils durch das Finanzgesetz festgestellt.

In England liegt somit der Differenzierungsprozeß der Ertragsbesteuerung in dem eigentlichen Aufbau der Einkommensteuer, die tatsächlich ein sogen. rationelles System in einkommensteuerartiger Zusammenfassung darstellt. Die neuere direkte Besteuerung geht auf die Bestreitung von Kriegsbedürfnissen zurück, steht mit diesen in enger Verbindung und zeigt mehrfach Eigentümlichkeiten. Vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit liegt hier ein beachtenswertes

Beispiel vor, wie man bei der ungeheuren Schuldenlast und der Vorherrschaft der Aufwandsteuern auch einmal den Versuch gemacht hat, durch direkte Steuern die oberen und reicheren Klassen für die Kriegsfinanzen stärker zu belasten. Die starke Ausbildung der Aufwand-, namentlich der inneren Verbrauchssteuern und Zölle haben allerdings in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts die feinere Entwickelung der direkten Besteuerung gehemmt.[1])

3. Deutschland und Österreich-Ungarn.[2]) Die Entwickelung in den deutschen Staaten ist vor allem charakterisiert durch ihren historischen Zusammenhang mit der älteren überkommenen Ertragsbesteuerung. Das Steuerrecht vermochte auf diesen Grundlagen weiterzubauen und konnte deshalb um so raschere Fortschritte machen, als es nur den veränderten wirtschaftlichen und politischen Bedingungen anzupassen war. Ein vollständiger Neubau, wie in Frankreich, war nicht erforderlich, und ebenso wenig war von vornherein eine reichere Ausgestaltung der direkten Steuern durch die Vormachtstellung der Aufwandbesteuerung im Keime erstickt, wie in England. Eine zweite Reihe von genetischen Voraussetzungen liegt in der Verbindung der Ertragssteuern mit Personal-, Klassen- und Einkommensteuern. Denn hierdurch war von Anfang an den Objektsteuern ihre eigenartige Stellung angewiesen. Dieser Charakter tritt da besonders scharf hervor, wo im Laufe des letzten Jahrhunderts die Personalbesteuerung in den Vordergrund tritt, zur Hauptstütze des ganzen Systems und zur Hauptsteuer wird, während den Ertragssteuern die Funktion einer Ergänzung zukommt. Der Norden und der Süden und Südwesten zeigen dabei

1) Über die neueste Reformaktion des J. 1907, s. u. 2. Kap. II. § 6.

2) Wagner, Fin. a. a. O. IV. passim; v. Heckel, Fortschritte a. a. O., S. 81—115; Strutz, Der Staatshaushalt und die Finanzen Preußens. Berlin 1992. Bd. I. 4, S. 1064ff.; Schanz, Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwickelung. Finanzarchiv 17, S. 551—772; Schall, Beiträge zur Reform der direkten Steuern in Württemberg. Ebenda 12, S. 10—23; v. Nostitz, Grundzüge der Staatssteuern im Königreich Sachsen. Jena 1903; A. Hoffmann, Die direkten Staatssteuern im Königreich Sachsen. Leipzig 1906; Lewald, Die direkten Steuern im Großherzogtum Baden. Finanzarchiv 3, S. 763—814; Voigtel, Direkte Staats- und Gemeindesteuern in Baden. Jena 1903; Schanz, Die direkten Steuern Hessens und ihre neueste Reform. Finanzarchiv 2, S. 235—529; Glässing, Der neueste Stand der Reform der direkten Steuern in Hessen. Ebenda 13, S. 273—407; v. Lesigang, Die bisherigen Versuche zur Reform der direkten Steuern in Österreich. Ebenda 6, S. 538—766; v. Myrbach, Die Reform der direkten Steuern in Österreich. Jahrb. f. Gesetzg., Verw. u. Volksw. Bd. 22, S. 799—830.

scharf erkennbare Unterschiede. Dort entwickelt sich schon früh die Personalbesteuerung in den meisten Staaten, hier überwiegt dagegen das Ertragssteuerprinzip. Von den norddeutschen Staaten hatten noch Ertragssteuersysteme das Königreich Sachsen, Anhalt und beide Mecklenburg. Dieses hat das schon im 18. Jahrhundert begründete Steuersystem von 7 Teilsteuern beibehalten, Sachsen lenkte 1878 und Anhalt 1886 in die Bahnen der Personalbesteuerung ein. Die süddeutschen Staaten haben zunächst an den Ertragssteuern festgehalten und sind erst später dem norddeutschen Muster gefolgt: Hessen 1868, Baden 1884, Württemberg 1903. Bayern und die Reichslande Elsaß-Lothringen haben ihre mehrfach reformierten Ertragssteuern beibehalten.

Die deutsche Rechtsentwickelung ist aber noch von den politischen Umgestaltungen des 19. Jahrhunderts beherrscht. Nach 1815 galt es, zuerst der territorialen Verschiebungen Herr zu werden und auch das vielgestaltige Steuerwesen, das mit den einzelnen Landesteilen mit übernommen werden mußte, auf einheitliche Grundformen zurückzuführen. Dieser Zeitabschnitt folgt auf die Epoche der Kriegssteuern (bis 1815) und füllt die Periode von 1815—1848 aus. Der ganze Umwandlungsprozeß wurde vom deutschen Absolutismus im ganzen mit Geschick, wenn auch oft mit rauher Faust und mit mancherlei Härten durchgeführt. Seit 1848 werden die Steuersysteme unter dem Drucke der Zeitumstände und mit der steigenden Bedeutung neuer Ertragsquellen (Kapitalrenten!) erweitert. Für die Schicksale der Ertragssteuern scheiden sich zwei Rechtsgebiete. Das Vordringen der Personalsteuersysteme im Norden läßt der Entwickelung der Ertragssteuern wenig Raum. Preußen reformiert erst 1861 seine Grundsteuer und löst die Gebäudesteuer von ihr los. Bei der Gewerbesteuer kommt die Gesetzgebung zu keiner durchgreifenden Reform. Der Versuch mit einer Kapitalrentensteuer wird ernsthaft überhaupt nicht gewagt. Auch sonst fehlt es an erfolgreichen Neubildungen in den andern Staaten dieser Gruppe. Die süddeutschen Staaten dagegen, die teilweise 1848 u. ff. mißglückte Experimente mit allgemeinen Einkommensteuern gemacht hatten (Baden, Bayern, Hessen), vollenden den Bau der modernen Ertragsbesteuerung: Baden (1807—1876), Bayern (1808—1856. 1881. 1899), Hessen (1806—1827), Württemberg (1820—1873). Das Gleiche geschieht in Sachsen (1834—1873) und in Anhalt (1866). Endlich haben die deutschen Steuergesetze mehrfach die französischen Vorbilder bei den Ertragssteuern nachgeahmt. Diese Anlehnung tritt in den süddeutschen Staaten

stärker hervor als in den norddeutschen. Dort wirkten Geschichte und politische Gliederungen mit, die hier im ganzen fehlen. Am sichtbarsten sind die französischen Einflüsse in den süddeutschen Gewerbesteuern ausgeprägt. Die deutsche Entwickelung hat aber auf dem Gebiete der Ertragssteuern das französische Muster weit überholt; dieses ist im ganzen rudimentär und rückständig geblieben.

Der Differenzierungsprozeß der Ertragssteuern in den deutschen Staaten hat folgende Resultate ergeben:

I. Die Ertragssteuersysteme sind heute nur mehr in Bayern, Elsaß-Lothringen und in beiden Mecklenburg vertreten.

1. Bayern: Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalrenten-, Einkommensteuer (Besoldungs-, Arbeitsertrags-, Berufseinkommen- und Ergänzungssteuer).

2. Elsaß-Lothringen: Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapital- und Lohn- und Besoldungssteuer.

3. Mecklenburg: Landwirtschaftliche Steuer, Miet- (Vermietungs-) Steuer, Gewerbe-, Besoldungs- und Hebungssteuer, Steuer von öffentlichen Diensten, Erwerbssteuer (private Dienste), Lohnsteuer (Arbeitslohn), Zinsensteuer.

II. Die aus Ertrags- und Personalsteuern gebildeten Steuersysteme enthalten in den verschiedenen Staaten verschieden differenzierte Ertragssteuerglieder.

1. Grundsteuer: Sachsen, Sachsen-Weimar, Sachsen-Coburg und Gotha, Sachsen-Altenburg, Schwarzburg-Sondershausen, Reuß ä. L., Reuß j. L., Hamburg und Lübeck.

2. Grund- und Gebäudesteuer: Sachsen-Meiningen, Oldenburg und Bremen.

3. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer: Preußen, Braunschweig, Schwarzburg-Rudolstadt, Lippe-Detmold, Schaumburg-Lippe und Waldeck.

4. Grund-, Gebäude-, Gewerbe, Kapitalrentensteuer: Württemberg, Hessen und Anhalt.[1])

Die meisten Staaten haben außerdem noch eine Wandergewerbesteuer. Von sonstigen kleineren Ertragssteuern sind dann noch zu erwähnen die Eisenbahnsteuer in Preußen, Anhalt, Lübeck, Schwarzburg-Sondershausen; die Firmensteuer in

1) Durch Gesetz v. 28. September 1906 über die Vermögenssteuer hat Baden seine Ertragssteuern ganz aufgehoben und sie in eine Vermögenssteuer mit entsprechenden Partialen verwandelt. Es ist dies das erste große Beispiel, das Ertragssteuerprinzip durch die Vermögenssteuer völlig zu ersetzen. Vgl. dazu 2. Kap. III. § 5 passim.

Bremen und einzelne, spezielle gewerbliche Abgaben in Lübeck und endlich die Feldgewerbesteuer von der Ausübung des landwirtschaftlichen Betriebs (neben der Grundsteuer vom Bodenbesitz) in Reuß ä. L., und einzelne Bergwerksabgaben.

Nach der französischen Kriegszeit hat Österreich-Ungarn ein Ertragssteuersystem ausgebildet. Dabei konnte die Gesetzgebung wenigstens teilweise an überkommene Steuerformen anknüpfen und teilweise sich dem deutschen Rechtsstand nähern. Die Entwickelung wird aber vor allem beherrscht von der chronischen Finanznot der Habsburger Monarchie, die bei den Realsteuern hohe Steuersätze, namentlich seit 1848, erheischte. Die Methode der einfach prozentweisen Erhöhung der Normalsteuersätze hat den Druck und die Ungleichmäßigkeit der Verteilung der Steuerlast ungemein gesteigert. Die Last der an sich schon hohen Steuersätze bei den Staatssteuern wurde noch durch die Zuschläge zu diesen für Gemeinden und Verbände wesentlich vermehrt. Von 1812—1849 bestanden die Grund-, Gebäude- und Erwerbssteuer, letztere ein Art Gewerbesteuer; daneben bis 1829 eine Personalsteuer, die aber seitdem nur mehr in den italienischen Provinzen erhoben wurde, sowie eine Judensteuer in einigen Provinzen, die jedoch vielfach schon seit 1819 beseitigt wurde. Durch Gesetz vom 29. Oktober 1849 kam zu den bisherigen direkten Auflagen die (Personal-)Einkommensteuer. Sie war keine allgemeine Einkommensteuer im modernen Sinne, sondern stellte sich in drei Hauptgliedern dar als Zuschlag zur Erwerbssteuer für die dieser unterworfenen Steuersubjekte, sodann als Kapitalrentensteuer und endlich als Lohn-, Besoldungs- und Berufseinkommensteuer mit progressiven Steuersätzen.

Dieser Rechtszustand blieb trotz seiner offensichtlichen Mängel und Härten beinahe ein halbes Jahrhundert bestehen. Die Ungunst der Zeiten ließ es zu keiner durchgreifenden Reform kommen. Ein Anlauf in den siebziger Jahren, der auf die Begründung eines aus Ertragssteuern und einer allgemeinen Einkommensteuer gemischten Systems gerichtet war, blieb ohne greifbares Resultat. Das gleiche Schicksal teilte ein größeres Reformprojekt in den Jahren 1889—90. Erst seit 1892 ging man ernstlich ans Werk. Mancherlei Schwierigkeiten waren dabei zu überwinden, die zeitweilig den Zusammenbruch der ganzen Reformbewegung befürchten ließen. Endlich im Jahre 1896 gelang es, das ganze Gesetzgebungswerk abzuschließen. Die alte Grund- und Gebäudesteuer blieb in ihrer bisherigen Gestalt bestehen. Die Neugestaltung erfolgte durch Gesetz vom

25. Oktober 1896. Die Erwerbssteuer wurde zu einer allgemeinen Gewerbesteuer unter Beibehaltung des alten Namens fortgebildet; sie ist kontingentiert und eine Gewerbeklassensteuer, die sich in manchen Punkten an das preußische Gesetz von 1891 anlehnt. Neben ihr besteht eine spezielle Gewerbesteuer für die zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Unternehmungen (Erwerbsgesellschaften). Sie tritt an Stelle der bisherigen Einkommensteuer 1. Klasse, erweitert aber den Kreis der Steuersubjekte und belastet den Reinertrag im allgemeinen mit 10 %. Die Rentensteuer ist eine Kapitalrentensteuer für die von keiner der übrigen Ertragssteuern getroffenen Kapitalzinsen und Rentenbezüge. Sie wird teils als Kouponsteuer, teils auf Grund von Deklarationen erhoben. Endlich die Personaleinkommensteuer und Besoldungssteuer von höheren Dienstbezügen ist eine allgemeine Einkommensteuer nach deutschem Muster, mit der eine spezielle Berufseinkommensteuer ohne Rücksicht auf das sonstige Einkommen für die Einkünfte dieser Art von 6400 Kr. aufwärts und zwar mit progressiven Steuersätzen verbunden ist.

Seit 1903 wird auch eine zeitgemäße Reform der Gebäudesteuer vorbereitet.

In Ungarn ist die direkte Besteuerung, die meist aus der Epoche vor 1867 stammt, der älteren in Österreich ähnlich, wenn auch mit mancherlei Abweichungen. Sie stellt sich als rationell ausgebildetes Ertragssteuersystem dar mit teilweise sehr hohen Sätzen, namentlich mit einer hohen Grundsteuer. Die einzelnen Steuerglieder sind: Grund-, Gebäude-, Erwerbs-, Kapital- und Rentensteuer, Steuer von den Gesellschaften mit obligatorischer Rechnungsablage, einer Art Einkommensteuer. Dem Ertrage nach steht die Grundsteuer voran, die beinahe ein Drittel der gesamten Einnahme liefert.

4. Andere Staaten. Andere Staaten sind in der Hauptsache dem französischen Beispiele gefolgt, seltener wurde die englische Einkommensteuer nachgeahmt. Belgien schließt sich enger an das französische Vorbild an und hat im allgemeinen die Grundformen der französischen direkten Steuern, die Grund-, die Personal- und die Patentsteuer beibehalten, wozu noch eine Bergwerkssteuer kommt. In den Niederlanden hat man den älteren Steuergliedern, der Grund- und Gebäudesteuer, der Patent- und Personalsteuer neuerdings (1892) eine ergänzende Vermögenssteuer beigefügt. Weiter ist die Spezialisierung in Spanien gegangen. Hier hat man eine Grundsteuer, welche die Gebäudesteuer mit einschließt,

eine Gewerbe- und Handelssteuer, eine Gehalts- und Besoldungssteuer und endlich neben kleineren direkten Abgaben eine Personal- und Klassensteuer. Eine ähnliche Steuerverfassung findet sich in Portugal. Dem französischen Muster hat sich auch Rußland mit seiner Grund- und Gebäude-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer in der Hauptsache angeschlossen. Neuerdings besteht die Absicht, dem Systeme eine allgemeine Einkommensteuer nach Maßgabe der deutschen Gesetzgebung anzugliedern. Über eine Mehrzahl von direkten Steuern verfügen Rumänien: Grund-, Wege- (Kopf-), Gewerbe- und Lizenzsteuer; Bulgarien: Grundsteuer (Zehnt), Vermögens- und Mietsteuer, Gebäude-, Vieh-, Gewerbe- und Personalsteuern (Wege-, Militär- und Schulsteuer); Serbien: Grund-, Gebäude-, Kapital-, Umsatz-, Arbeitsertrags- und Personalsteuer.

Das junge Königreich Italien hat teils die französische Überlieferung übernommen, teils hat es sich an das Vorbild der englisch-deutschen Einkommensteuern gehalten. Auf diese Weise ist ein kombiniertes Steuersystem entstanden, das aus einer Mehrzahl von Ertragssteuern, Grund-, Gebäude- und Eisenbahnsteuer, zusammengesetzt ist. Daneben trat seit 1864 eine Einkommensteuer (imposta sui redditi della richezza mobile), die ursprünglich die englische General Property and Income Tax nachahmen sollte. Sie hat sich indessen im Laufe der Zeit mehr den deutschen Einkommensteuern genähert und stellt sich heute in der Hauptsache als eine einkommensteuerartige Abgabe vom beweglichen Kapital mit Einschluß einer partiellen Einkommensteuer dar. In der Schweiz zählen die direkten Steuern zu den Finanzmitteln der Kantone. Sie sind daher sehr verschieden geordnet und folgen im allgemeinen den Spuren der deutschen Rechtsentwickelung. Wir finden hier Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuern mit Vermögens- und allgemeinen Einkommensteuern kombiniert.[1])

Die nordischen Reiche Schweden und Norwegen zeigen eine geringere Entwickelung des Differenzierungsprozesses. Hier herrscht der agrarische oder halbagrarische Charakter der Volkswirtschaft vor, und daher ist die Besteuerung des Bodenertrags von großer Bedeutung. Schweden hat auch eine Einkommensteuer. In Dänemark wurde im Jahre 1903 nach mancherlei Schwierigkeiten eine Steuerreform durchgesetzt, die an die Stelle der älteren, direkten

1) Ausführliches darüber bei Schanz, Die Steuern der Schweiz. 5 Bde. Stuttgart 1890.

Auflagen eine Steuer vom Grundstückswert (Wertsteuer), eine Einkommen- und eine Vermögenssteuer setzt.[1])

Die Vereinigten Staaten von Amerika erheben keine direkten Bundessteuern. Diese sind vielmehr die Domäne der einzelstaatlichen und territorialen Gesetzgebung. Sie weisen daher große Verschiedenheiten je nach Geschichte, Finanzlage und politischen Zuständen auf. Nirgends ist der Ausscheidungsprozeß konsequent durchgeführt. Am häufigsten findet sich die Verbindung von Vermögens- und (primitiven) Einkommensteuern. Dazu gesellen sich noch Kopfsteuern (in 29 Staaten), Steuern von gesellschaftlichen Unternehmungen und Korporationen (Eisenbahnen, Banken, Aktien-, Versicherungs-, Schlafwagen-, Expreßgesellschaften usw.) sowie Lizenzabgaben, die hier wenigstens teilweise den Charakter spezieller Gewerbesteuern haben. In den übrigen Staaten des amerikanischen Kontinents ist die Entwickelung der direkten Steuern nicht weit gediehen. Entweder hat man sich mit den Überresten aus der spanisch-portugiesischen Kolonisationszeit begnügt oder hin und wieder je nach Bedarf einzelne Ertragssteuern eingeführt. Hauptsächlich aber wird der Haushalt durch die Einkünfte aus Zöllen, Aufwand- und Verkehrssteuern gespeist.[2])

Von den asiatischen Reichen hat China eine Grund- und Getreidesteuer, während Japan[3]) den europäischen Mustern gefolgt ist. Hier gibt es eine Grund-, Geschäfts- (Gewerbe-), eine Bergwerks- und eine Einkommensteuer.

§ 6. **Die älteren Ertragssteuerglieder: Grund-, Gebäude-, Gewerbesteuer.** Die Fortbildung des älteren Steuerrechts bezog sich zunächst auf die teilweise schon aus dem 18. Jahrhundert überlieferten Formen der Ertragsbesteuerung: Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer. Sie lehnten sich an die typischen und sichtbarsten Erscheinungen des Ertrags der Einzelwirtschaften, an die objektiven Bestandteile des Einkommens an. Die Steuerpolitik des 19. Jahrhunderts war in den meisten Staaten vor eine doppelte Aufgabe gestellt. Einmal mußten die oft verwickelten, nur aus ihrem historischen Ursprung erklärbaren Ertragsteilsteuern auf dem Bodenertrag, die aus den augenblicklichen Bedürfnissen hervor-

---

1) Hertel-Wulff, Die dänische Steuerreform von 1903. Finanzachiv 24, S. 153—194.

2) Bogart, Die Finanzverhältnisse der Staaten der nordamerikanischen Union. Jena 1897.

3) Masao Kambe, Die Entwickelung des japanischen Steuerwesens vom Altertum bis zur Gegenwart. Finanzarchiv 23, S. 451—495.

gegangen waren und eine willkürlich aufgetürmte, unorganische Vielheit darstellten, auf die einfachen typischen Formen einer allgemeinen Grundsteuer zurückgeführt werden. Sodann aber war die Hauptaufgabe, ein den modernen Anforderungen entsprechendes, rationelles Katasterwerk zu schaffen. Durch diese Vereinfachungen und Verbesserungen sollte die ganze Steuerlast gleichmäßiger auf die einzelnen Steuersubjekte und Steuerobjekte verteilt werden. In dem Gusse der Objektivität glaubte man die Stabilität der Belastung sichern und das Prinzip der Gerechtigkeit unbedingt verwirklichen zu können. Die drei älteren Ertragssteuerglieder haben Wesen und Eigenschaften der reinen Objekt- oder Realsteuern. Das Ertragssteuerprinzip läßt sich bei ihnen folgerichtig durchführen, da die Steuern an äußerlich erkennbare Ertragsobjekte anknüpfen: bei der Grundsteuer an den Grundbesitz, bei der Gebäudesteuer an den Hausbesitz, bei der Gewerbesteuer an die gewerblichen Unternehmungen und den Gewerbebetrieb. Durch Abstraktion läßt sich leicht das Steuerobjekt vom Steuersubjekt trennen und die Objektivierung anwenden. Allerdings hat im Laufe der Zeit die objektive Verselbständigung die Wirkung, sich zu einer Reallast zu verhärten, sich als solche auf den besteuerten Ertragsobjekten festzusetzen und einen reallastartigen Charakter anzunehmen. Dadurch entsteht regelmäßig eine Einwirkung auf den Kapitalwert des Ertragsobjekts im Verkehr, die teilweise Kapitalteile aufzehrt. Beim Besitzübergang kommt diese Tatsache in der Art zum Ausdruck, daß der neue Erwerber (Erbe, Käufer, Rechtsnachfolger) keine Steuer zahlt, sondern nach Analogie anderer Reallasten einen kapitalisierten Ertragsanteil an die Steuergewalt abträgt.[1])

Theoretisch ist der ganze Prozeß als Fall der sog. Abwälzung (s. o. S. 171) zu erklären. Der erste Besitzer, während dessen Besitzstandes die Objektsteuer neu eingeführt wurde, trägt sie als reelle Vermögenssteuer, die einen Vermögensteil absorbiert. Seine Rechtsnachfolger bringen aber diese im Übernahmepreise in Anschlag, verspüren sie nicht mehr absolut und unmittelbar, sondern als Reallast. Der Steuerbetrag ist auf ein unpersönliches Element übertragen und seinen Wirkungen aus der Einkommensbildung ausgeschaltet. Praktisch liegen die Verhältnisse einfacher. Denn zu

---

1) So die herrschende (durch Erfahrung bestätigte) Lehre. Dagegen wendet sich Vocke, Steuerobjekt und Realsteuer. Finanzarchiv 9, S. 41ff., und auch anderwärts in seinen Schriften.

keiner Zeit waren diese Ertragsobjekte unbelastet, sondern auch vor Errichtung der neueren Ertragssteuern mit Abgaben oder Leistungen belegt. In der Hauptsache handelt es sich um eine Formumwandlung bereits vorher bestandener Lasten. Die Vorstellung Quesnay's und seiner Anhänger (s. o. S. 231) trifft wenigstens den Kern der Sache. Jede Steuererhöhung nach dem alten Belastungsmodus würde von neuem einen solchen Konfiskationsprozeß hervorrufen. Das geschieht aber bei solchen Steuererhöhungen nicht, die subjektiv nicht das Ertragsobjekt, sondern die damit zusammenhängende Einkommensbildung erfassen. Nach diesem Rezepte hat aber die moderne Steuergesetzgebung in der Regel gehandelt.

Betrachten wir nun die Ertragssteuern dieser Gruppe im einzelnen.

§ 7. **Die Grundsteuer.**[1]) 1. Umfang. Steuerfreiheiten. Die Grundsteuer will den Reinertrag, den der Boden liefert oder liefern kann, mit einer Abgabe belasten. Steuerquelle ist daher der Bodenertrag, nicht nur die „Grundrente" im Sinne Ricardos und Thünens. Steuerobjekte sind daher alle Klassen von Grundstücken, die konstitutive Elemente des Einzeleinkommens sind, und alles Zubehör zu solchen, das mit der Ertragsbildung in Verbindung steht: Einkommen aus ländlichem Arbeitslohn und Unternehmergewinn, sowie dasjenige aus den Zinsen des im landwirtschaftlichen Betriebe angelegten stehenden und umlaufenden Kapitals (Gebäude, Vieh, Inventar, Vorräte, Maschinen, Einrichtungen, Geschäftskapital). Letztere Bestandteile der Ertragsbildung werden regelmäßig nicht ausgeschieden, sondern mittelbar durch die Methoden der Veranlagungstechnik berücksichtigt. Diese ist stets auf die Ermittelung

---

1) Kries, Vorschläge zur Regulierung der Grundsteuer in Preußen. Potsdam 1855; Mascher, Die Grundsteuerregulierung in Preußen. Potsdam 1862; Wygodzinski, Die Besteuerung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes in Preußen. Jena 1906; Vocke, Über die Besteuerung der Landwirtschaft. Ztschr. f. Staatsw. 1873—74; Späth, Über die Grundsteuer. München 1818; Gebhard, Das Grundsteuerkataster. München 1824; Riecke, Die neuen württembergischen Steuerkataster. Finanzarchiv 5, S. 320—361; Gneist, Das englische Grundsteuersystem. Berlin 1859; Ricca-Salerno, Die neue Regelung der Grundsteuer und die Steuerreform in Italien. Finanzarchiv 2, S. 747—807; v. Keussler, Die Erhöhung der Grundsteuer und der Steuer von städtischen Liegenschaften. Ebenda 6, S. 331—332; v. Heckel u. v. Bauer, Vergleichende Darstellung der Ertragsbesteuerung der Landwirtschaft. VIII. Internationaler landwirtschaftlicher Kongreß. Wien 1907. Sektion I. Referat 6; Albert, Lehrbuch der Forstgrundsteuerermittelung. Wien 1866.

des Reinertrags im Prinzipe gerichtet, wenn sie auch formell vom Rohertrag oder von einem Zwischenprodukt zwischen Roh- und Reinertrag ausgeht. Mit der Grundsteuer werden auch mitunter Nebeneinkünfte des Grund und Bodens belastet (Gefälle, Dominikalrenten, Hebungen, Stiftungsbezüge).

Die Allgemeinheit der Grundsteuer ist heute allgemein anerkannter Rechtsgrundsatz. Die zahlreichen Ausnahmen und persönlichen Bevorzugungen der älteren Zeit, die noch ins 19. Jahrhundert hineinreichen, sind heute beseitigt. Vor allem gilt dies von den vielfachen Steuerprivilegien des adeligen und geistlichen Grundbesitzes. Jene standen, wenigstens zum Teil, im Zusammenhang mit dem Wehrwesen und Kriegsdienst und bildeten eine Art Kompensation für öffentliche Dienste. Diese sind aus der speziellen Stellung der Kirche im Mittelalter zu verstehen. Die Steuerfreiheit des adeligen Grundbesitzes fiel mit der Ära der allgemeinen Wehrpflicht, die die Sonderstellung des Adels überflüssig machte, und diejenige des Klerus hat die moderne Entwickelung des 19. Jahrhunderts hinweggeräumt. Vielfach war sie ohnehin schon vorher nur eine scheinbare, indem der Grundbesitz der Kirche in anderer Form als Stand (Bayern) oder durch besondere Steuern (Frankreich, Österreich) getroffen wurde.

Die Steuerfreiheiten des geltenden Rechts sind geringfügig. Sie sind teils dauernder Natur und gründen in den Zwecken, denen der Boden dient (Wege, Plätze, Kirchhöfe, Schulen, Stiftungen) oder in der Person des Eigentümers (Staat, Liegenschaften zum öffentlichen Gebrauch). Teils sind sie vorübergehende Befreiungen bei unberechenbaren Unglücksfällen. Der Betrag der Entlastung darf die Höhe einer Jahressteuer nicht überschreiten. Die Ursachen sind entweder im Gesetze bezeichnet, oder es ist der Verwaltung ein gewisser Spielraum gelassen. Diese vorübergehenden Steuerfreiheiten heißen Grundsteuernachlässe und werden gewährt, wenn der volle mittlere Ertrag der Jahresrente oder ein Teil davon (1/3 Baden, Hessen — 1/4 Bayern) vernichtet ist.[1] Zur Bestreitung dieses Aufwands werden bisweilen besondere Fonds (Deckungs- oder Aushilfsfonds) aus allgemeinen Staatsmitteln oder aus Zuschlägen zur Grundsteuer gebildet. Zu den Ermäßigungen der Grundsteuer sind auch die Herabsetzungen der Steuerkontingente zu zählen. Sie bestehen entweder bei den als Repartitionssteuern er-

1) In Preußen werden keine Grundsteuernachlässe wegen Schädigung des Reinertrags durch Elementarereignisse gewährt, wohl aber Unterstützungen, wenn 1/3 des Jahresrente zugrunde gegangen ist.

hobenen Grundsteuern in einer Verminderung der Hauptsumme (Österreich, Frankreich) oder bei Anwendung der Quotität in einer Ermäßigung des Prozentsatzes der Steuer.

2. Veranlagung. Der Kataster. 1) *Geschichtliches.* Der Umfang der Steuerpflicht für die Grundsteuer wird nicht nach dem tatsächlichen, sondern nach dem katastralen Reinertrag, d. h. nach dem durch den Kataster ermittelten bestimmt. Die Veranlagung zur Grundsteuer beruht daher auf einem umfassenden Katasterwerke. Nach dem bereits an anderer Stelle (s. o. S. 238) Gesagten verstehen wir unter Kataster eine Zusammenstellung oder Übersicht aller die Ertragsgröße bedingenden Momente in möglichst genauer, sorgfältiger Beschreibung.

In den älteren Zeiten hat man für die Veranlagung zur Grundsteuer auf eine direkte Ermittelung der steuerbaren Reinerträge verzichtet. Man beschied sich vielmehr mit einer allgemeinen Schätzung der Leistungsfähigkeit der einzelnen Landesteile (Provinzen, Kronländer). Die Grundsteuerhauptsumme wurde alsdann nach diesem rohen Maßstab in einzelne ungleiche Teilsummen oder Kontingente zerlegt und jedem Gebietsteile seine Quote zugewiesen, die er aufzubringen hatte. Dieser verfuhr nach der gleichen Methode bei Belastung der einzelnen Bezirke, und diese belasteten in analoger Weise die einzelne Besitzeinheit und das einzelne Grundstück nach summarischem Anschlag, ohne durch individuelle Schätzung die Beitragskraft des Einzelnen zu bewerten. Solange die landwirtschaftlichen Verhältnisse stabil und die Steuer niedrig war, kam man mit diesem primitiven Verfahren aus. Mit der fortschreitenden Kultur und der stärkeren Differenzierung der Bodenerträge zeigten sich mehr und mehr Ungleichmäßigkeiten bei Verteilung der Steuerlast. Teilweise suchte man diesem Übelstande abzuhelfen durch die Preisgabe des Repartitionssystems und die Annahme der Quotität, allerdings wiederum nach einer mehr oder weniger rohen Schätzung der Gütererträge. Aber auch jetzt waren die Ergebnisse nicht befriedigend. Eine Besserung dieser Zustände wurde erst erreicht, als man seit dem 18. Jahrhundert anfing, eigentliche Katasteroperationen vorzunehmen, die auf einer möglichst genauen Vermessung des Bodens und einer einläßlichen Ermittelung aller wesentlichen, den Ertrag beeinflussenden Umstände aufgebaut waren. Die Beschreibung der einschlägigen Tatsachen hieß dann Kataster oder Katasterwerk. Unsere modernen Grundsteuern setzen daher einen detaillierten Grundstückskataster voraus, dessen Herstellung eine Hauptaufgabe der Verwaltungs- und

Finanzbehörden bildet. Diese Arbeiten sind im 19. Jahrhundert in allen Kulturstaaten abgeschlossen worden.

An Vorbildern fehlte es nicht. Schon im alten Ägypten und in Persien suchte man auf Grund von Aufnahmen die Steuerausgleichung unter den verschiedenen Provinzen herbeizuführen. Seit Augustus haben die römischen Kaiser für Italien und die Provinzen solche Kataster errichten lassen, worin alle Äcker und Wiesen mit Angabe der Jochzahl und des 10jährigen Durchschnittsertrags, alle Weinberge und Ölgärten mit Flächengröße und Wachsbestand nach Selbstangaben der Eigentümer verzeichnet waren. An die Überreste der römischen Kataster knüpften die Frankenkönige Siegbert, Childerich I. und Childerich II. an, die diese Reste ergänzen und vervollständigen ließen. Wilhelm der Eroberer ließ 1085 das bekannte Domesday-Book, der dänische König Waldemar II. der Sieger 1231 das Censusbuch und Karl IV. das brandenburgische Landbuch aufstellen. Sonst ging man in Deutschland im Mittelalter am liebsten von der Hufe als Grundlage für die Veranlagung der Vermögens- und Grundsteuern aus. Die neueren Katastralvermessungen beginnen in den deutschen Staaten seit der zweiten Hälfte des 17. Jahrhunderts, als sich das Volk langsam von den Verwüstungen des 30jährigen Krieges wieder zu erholen begann und die zielbewußte Finanz- und Steuerpolitik der Merkantilisten und Kameralisten auf die genaue Bewertung der Steuerkraft des Volkes hinarbeitete. Die Rückkehr zu eigentlichen Katasteraufnahmen geschah in Österreich unter Leopold I., 1660 in der Oberpfalz, 1680 in Hessen, 1683 in Braunschweig, 1684 in Würzburg, 1692 in Magdeburg, 1705 in Württemberg usw. Die Kataster waren aber immer noch mit mancherlei Mängeln behaftet.

Die moderne Entwickelung der Katasteraufnahmen setzt im 18. Jahrhundert mit einer vervollkommneten Technik ein. Um diese Fortschritte hat sich die Habsburger Monarchie die größten Verdienste erworben. Unter Karl VI. wurde 1718—1760 im Mailändischen eine große Grundsteuerreform, der Censimento Milanese, durchgeführt, der in der Hauptsache nach den auch heute noch gültigen Grundsätzen angeordnet wurde. Eine gleiche Operation, die Theresianische Steuerrektifikation, ließ seine Tochter Maria Theresia in den deutsch-österreichischen Erblanden 1748—56 vornehmen, die zwar eine erhebliche Verbesserung, aber wegen der wirtschaftlichen und politischen Lage in Österreich die technische Vollkommenheit des Censimento Milanese nicht erreichte. Die weitergehenden Pläne der josephinischen Grundsteuerreform von

1785—89 (Gleichstellung des Dominikal- und Rustikalbesitzes, Gleichförmigkeit im ganzen Reiche, technische Verbesserungen) waren überhastet und doch wohl verfrüht, wenn sie auch mancherlei Fortschritte anbahnten. Die gegenwärtige Grundsteuervermessung in Österreich beginnt 1817. In Preußen schloß man sich enger an die Hufenverfassung an. Berühmt ist die Grundsteuerreform Friedrich Wilhelm I., wodurch seit 1715 ein Generalhufenschoß eingerichtet wurde. Durch diesen sollte die Steuerlast gerechter verteilt, die Bonität der Äcker berücksichtigt, Defraudationen verhütet und die Vielheit der ständischen Steuern durch eine einheitliche Grundsteuer ersetzt werden. Der Erfolg war nur ein teilweiser. Auch im 19. Jahrhundert gelang es zunächst nicht, grundlegende Neuerungen einzuführen (1810, 1820, 1848). Das heutige preußische Katasterwerk ist im Vollzug des Gesetzes vom 21. Mai 1861 hergestellt worden. Auch die übrigen Mittelstaaten haben erst zu Beginn des 19. Jahrhunderts moderne Katasteranlagen vorgenommen: Bayern seit 1828, Württemberg 1821—40 (1850), Sachsen 1835 bis 1842/43, Baden seit 1810, Hessen seit 1824 usw. In Frankreich des Ancien Régime hatte man sehr alte, unzureichende Kataster, deren zeitgemäße Fortbildung trotz mancherlei Anläufen (z. B. 1763) bis zur Revolution mißlang. Der neue französische Kataster wurde nach verschiedenen verfehlten Versuchen 1807 begonnen. Die Operationen wurden öfters unterbrochen, schritten nur langsam vorwärts und waren erst 1850 (in Korsika 1889) abgeschlossen. Die englische Landtaxe beruht überhaupt auf keinem Kataster im kontinentalen Sinn; sie ist wesentlich Reallast und wird nach einem rohen, summarischen Umlageverfahren erhoben.

2. *Die verwaltungstechnische Anlage des Katasters.* Alle modernen Katastersysteme suchen den Reinertrag der steuerpflichtigen Grundstücke zu ermitteln. Die Rohertragskatastrierung ist nur als vorbereitende Handlung Mittel zum Zweck. Vom Rohertrage sind daher im Prinzip alle Bewirtschaftungskosten abzuziehen. Dahin sind zu rechnen alle Aufwendungen für Löhne, Zinsen des Kapitals, allgemeine Produktionskosten, Ausgaben für Instandhaltung des Guts und endlich noch die zu zahlenden Schuldzinsen. Soweit ist der Gesetzgeber nicht gegangen. Die Schwierigkeiten, die mit der Feststellung solcher Abzüge verbunden sind, und die Rücksicht auf das fiskalische Interesse an einem hinreichenden Steuereingang haben ihn veranlaßt, sich auf typische Anrechnung solcher Posten zu beschränken. Dies entspricht aber den Durchschnitten überhaupt, mit denen die Ertragsbesteuerung

operiert. Mancherlei Härten und Ungleichmäßigkeiten bei Verteilung der Steuerlast werden gerade durch die Nichtberücksichtigung der Schulden hervorgerufen, da der verschuldete Besitzer verhältnismäßig ebenso hoch besteuert wird als der schuldenfreie. Das praktische Resultat der Katastrierung ist daher, daß sie mehr Rohertrags- als Reinertragskataster liefert und die Grundsteuer so einer Rohertragssteuer näher kommt als einer Reinertragssteuer oder bestenfalls zwischen beiden Formen schwankt. Zum Ausgleich hat man auf die Grundsteuer teils einen niedrigeren Steuersatz angewendet, teils gewisse Nebeneinkünfte, Meliorationen u. a. m. außer Ansatz gelassen, teils die Zinsen der Schulden bei anderen Steuern (Kapital- oder Einkommensteuern) zum Abzug zugelassen.

Die Katasteraufnahme kann sich entweder auf den Ertrag oder auf den Wert der Grundstücke stützen. Wir erhalten dadurch die beiden Grundformen des Katasters, den Ertrags- und den Wertkataster. Der Ertragskataster stellt das Flächenmaß der Grundstücke und die aus natürlichen und wirtschaftlichen Umständen fließenden Ertragsmengen durch eine Mehrzahl technischer und ökonomischer Vorgänge (s. u.) fest. Auf Grund des durchschnittlichen Ertrags werden die einzelnen Liegenschaften mit Benutzung von Mustergrundstücken klassifiziert („bonitiert“) und dann in bestimmte Ertragsgruppen (Bonitäts-, Kulturklassen) eingereiht. Der so gewonnene Ertrag bildet das Substrat für die Bemessung der Steuer, den Grundsteuerreinertrag. Die Aufzeichnung der einzelnen Grundstücke und der ihren durchschnittlichen Ertrag bestimmenden Tatsachen kann auf eine zweifache Weise geschehen. Man geht entweder von den einzelnen Grundstücken oder Parzellen aus und gelangt dann zum Parzellarkataster, oder man schließt die Schätzungen an die Grundstücksverbände, Höfe, Güter an und stellt so den Gutskataster her.

Der Wertkataster wählt den Geld- oder Verkehrswert der Grundstücke im einzelnen oder als Einheit zur Bemessungsgrundlage. Man operiert hier mit der Vorstellung, daß der Wert oder Preis der Liegenschaften ein kapitalisierter Ertrag ist, zwischen beiden demgemäß ein meßbares Verhältnis besteht. Allein diese Fiktion kann irreführend sein, weil die Anschlagssummen der Gutsübernahme und des Erbgangs häufig noch durch anderweite Verhältnisse des Familienlebens beeinflußt werden und beim Kauf-Verkauf die Grundstückspreise gegenüber dem Ertrage vielfach zu hoch sind. Denn es handelt sich hier um Sachgüter, die bei steigender Nachfrage unvermehrbar sind, und überdies pflegen

kleinere Grundstücke unverhältnismäßig teuer bezahlt zu werden. Mitunter hat man auch die Pachtpreise der Wertberechnung zugrunde gelegt und den Grundwert nach längeren, z. B. zehnjährigen Pachtperioden berechnet. Die Schwierigkeiten und Bedenken sind hier im ganzen die gleichen. Dies gilt namentlich auch von den relativ hohen Pachtpreisen der Parzellen. Außerdem ist die Gewohnheit der Verpachtung überall nicht in dem Maße üblich, um hinlänglich sichere Grundlagen für die Wertberechnung abzugeben. Ferner erschwert die örtliche und zeitliche Veränderlichkeit des Zinsfußes die Kapitalisierung des Ertrags auf längere Perioden. Eine Ausscheidung der anormalen Preise von den normalen ist vielfach unmöglich und ebenso die Veranschlagung der den Grundwert bestimmenden Einflüsse, die aus persönlichen Verhältnissen des Käufers und Verkäufers, aus der Gebundenheit des Grundbesitzes und aus der Zugehörigkeit zum Groß-, Mittel- oder Kleinbesitz entspringen.

Die Grundsteuergesetze haben daher in der Regel dem Ertragskataster den Vorzug vor dem Wertkataster gegeben. Dieser wird aber dann mit Erfolg anwendbar sein, wenn mit der endgültigen Durchführung der Personalbesteuerung die Besteuerung des landwirtschaftlichen Ertrags nicht durch eine Ertragssteuer, sondern durch eine die allgemeine Einkommensteuer ergänzende Vermögenssteuerpartiale erfolgt.

Die Herstellung des Katasters vollzieht sich in drei Stadien: Vermessung, Klassifikation und Feststellung der Grundsteuerreinerträge. An sie schließt sich die Evidenzhaltung und Revision als Ergänzung an.

a. Die Vermessung des Bodens. Ein modernes Katasterwerk setzt als erste Operation die genaue Landvermessung voraus, die auf einer Triangulierung (Bildung von Dreiecken) und trigonometrischen Ausmessung beruht. Zu diesem Zwecke werden besondere Katasterbehörden (Landmesser, Geometer) gebildet, die sich an die Gliederung der Landes-, Verwaltungs- und Finanzbehörden anschließen. Sie werden durch das Laienelement verstärkt, indem den staatlichen Vermessungskommissionen Personen aus den höheren oder niedrigeren Vertretungsorgangen oder Sachverständige und Ortskundige zur Unterstützung beigegeben werden. Die Vermessung selbst obliegt den amtlichen Landmessern oder Geometern. Die Landvermessung wird in topographischen Karten niedergelegt, die in graphischer Darstellung die Messungsresultate enthalten. Sie zeigen Lage, Eigenart und Kultur der vermessenen Grundstücke

oder Grundstückseinheiten und bilden so das Substrat für die Anlage des Katasters.

b. Klassifikation und Bonitierung. Für die weiteren Prozeduren sind zunächst die allgemeinen und speziellen Vorschriften für die Klassifikation maßgebend. Sie bestimmen die Kulturarten, die unterschieden werden sollen, und die Zahl der Qualitäts- oder Bonitätsklassen, die in einem Schätzungsbezirke gebildet werden dürfen, sowie endlich den Umfang der Schätzungsbezirke selbst. Auf Grund dieser Anhaltspunkte werden in jedem Bezirke die Kulturarten und Bonitätsklassen ermittelt und wird generell und schematisch für jede Flächeneinheit (Hektar, Morgen, Tagwerk, Joch) einer Kulturart und Klasse der Tarifsatz bestimmt, der dem durchschnittlichen Ertrage am nächsten kommt. Zur Vereinfachung und zur Ersparung an Kosten geht man aber nicht individuell vor, sondern wählt Normal- oder Mustergrundstücke (Typen) aus, die am besten den Durchschnittsverhältnissen entsprechen, und an die die übrigen Grundstücke angeglichen werden können. Die Mustergrundstücke werden genau nach den Naturalertragsmengen untersucht. Die Fruchtmengen selbst werden nach dem ortsüblichen Bewirtschaftungssystem ermittelt und für die Bewertung der Fruchtmengen der einzelnen Flächeneinheiten die örtlichen, mehrjährigen Durchschnittspreise in einem Geldanschlage festgesetzt. Darauf folgt durch besondere Kommissionen, bisweilen auch mit Beiziehung von Sachverständigen und Interessenten der Gemeinden, die Bonitierung oder die Einschätzung (Klassierung) sämtlicher Grundstücke durch Vergleich mit den Mustergrundstücken in die Klassen des Tarifs, wobei kleinere Abweichungen unberücksichtigt bleiben. Es sind dann weiterhin besondere Instanzen zur Überprüfung und zur Entscheidung der Reklamationen eingerichtet. Die endgültigen Resultate werden von der leitenden und oberen Kommission hergestellt. Bei Prüfung, Reklamation und Feststellung des Katasters ist es allgemeiner Grundsatz, daß die höhere Kommission die Ergebnisse der nachgeordneten nachprüft, wobei Sachverständige und Interessenten gehört werden und ihnen eine größere oder geringere Einwirkung auf die Katasterarbeiten eingeräumt wird. Die höheren Kommissionen und Kommissare haben vor allem auch die Gleichmäßigkeit des Verfahrens zu überwachen.

c. Feststellung des Grundsteuerreinertrags. Nach diesen Ermittelungen, die in den meisten Staaten mehrere Jahrzehnte in Anspruch genommen und beträchtliche Kostenaufwendungen verursacht haben, werden aus dem Ausweis des Katasters

Flurbücher oder Mutterrollen (Matrizen, Matrikeln) nach Hebe- oder Gemeindebezirken eingerichtet, die alle auf die Grundsteuerveranlagung bezüglichen Tatsachen enthalten und namentlich auch die Eigentumsverhältnisse verzeichnen. Aus diesen Flurbüchern werden dann für jeden Steuerpflichtigen Katasterauszüge hergestellt, die den Besitzgegenstand benennen, die Kulturart, den Flächeninhalt, die Bonitätsklassen und den Umfang der Steuerpflicht angeben. Nach diesen Urkunden wird dann die Grundsteuer ausgeschrieben und erhoben.

d. Evidenzhaltung und Revision. Nachdem das Katasterwerk abgeschlossen ist, müssen seine Angaben mit den tatsächlichen Verhältnissen im Einklang erhalten werden. Dies geschieht zunächst durch die Evidenzhaltung. Sie hat die Aufgabe, alle vorkommenden Veränderungen nachzutragen und ein Bild der gegenwärtigen Verhältnisse zu geben, sie müssen „bei Gegenwart“ oder evident gehalten werden. Neben den Eigentumsnachweisen sind noch alle Umstände evident zu halten, die eine Auflösung oder Entstehung der Steuerpflicht begründen, z. B. die Bebauung des Bodens, oder eine Veränderung des Reinertrags bedingen, z. B. die Verwandlung von Unland in ertragsfähiges Land. Dagegen werden die Veränderungen infolge eines Wechsels der Kulturart oder durch Meliorationen erst bei der Revision des Katasters berücksichtigt.

Die Revision des Katasters soll in bestimmten Fristen vorgenommen werden, da die den Reinertrag bedingenden Elemente selbst im Laufe der Zeit wechseln. Die neueren Grundsteuergesetze haben demgemäß periodische Revisionen des Katasters grundsätzlich in Aussicht genommen und die Jahresperioden festgesetzt, nach welchen solche erfolgen sollen, z. B. nach 15 Jahren (Österreich) oder nach 30 Jahren (Frankreich). Gegen eine Revision, die sich praktisch von einer Neukatastrierung wenig unterscheidet, wehren sich alle diejenigen, deren Reinerträge sich in der Zwischenzeit mehr oder weniger gesteigert haben. Außerdem sind die Kosten beträchtlich und die Resultate fragwürdig. Man hat daher die Revisionen ganz unterlassen und sich mit den alten Katastern begnügt. Je mehr die Einsicht wuchs, daß die Grundsteuer mit ihren stabilen Erträgen dem steigenden Finanzbedarf nur mangelhaft zu folgen vermag, desto mehr hat man auf die Revisionen des Katasters und die Steuerausgleichung bei der Grundsteuer verzichtet. Vielmehr hat man sich bemüht, die Korrekturen der Fehler bei der Grundsteuer durch entsprechende Maßregeln bei andern Steuern, besonders im Rahmen der Personalbesteuerung anzubringen.

Neben den Zwecken der Besteuerung hat der Kataster große Bedeutung für die Landeskunde, für den Verkehr mit Grundstücken und als Grundlage für den Bodenkredit. Er hat aber nicht den Charakter eines Grundbuchs, in dem die Eigentums- und Pfandverhältnisse der Grundstücke mit öffentlichem Glauben eingetragen sind.

3. Quotität und Repartition. Der katastrale Grundsteuerreinertrag kann in einer zweifachen Weise belastet werden. Man wählt einmal die Form der Quotitätssteuer, indem man jede Steuereinheit („Steuerkapital") mit einem bestimmten Steuer- oder Prozentsatz belastet oder eine Mittelgröße bildet und auf diese die Prozentabgabe anwendet. Sodann kann man die Grundsteuer als Repartitionssteuer einrichten und von einem Steuerkontingente ausgehen, das diejenige Summe bezeichnet, welche im ganzen Staats- oder Steuergebiet alljährlich durch die Grundsteuer aufzubringen ist. Diese Kontingentierung ist entweder dauernd und unveränderlich oder wird auf kürzere Perioden (Finanz-, Budgetperioden) bemessen. In letzterem Falle sucht man den steigenden Reinerträgen Rechnung zu tragen und mittelbar das zu leisten, was die Katasterrevisionen nicht vermögen. Die Unterverteilung der Hauptsumme auf die verschiedenen Verwaltungsbezirke und die Zuweisung der Steuerbeträge an die einzelnen Steuerobjekte geschieht nach Maßgabe der katastralen Grundsteuerreinerträge im Wege des Verwaltungsverfahrens. Eine Verbindung beider Steuerformen liegt in der Methode, die Hauptsumme auf die Verwaltungsbezirke zu repartieren und die Einzelverteilung auf die Steuerobjekte prozentual vorzunehmen (beschränkte Repartition, Kontingentierung). Wird durch letztere die Kontingentssumme überschritten, so werden die Prozentsätze ermäßigt. Sie werden erhöht, wenn durch die Steuerbeiträge der einzelnen Steuerobjekte die Repartitionssumme nicht erreicht wird.

Die Steuergesetze schwanken zwischen Quotität und Repartition. Die Grundsteuer ist Quotitätssteuer in Bayern, Württemberg, Sachsen, Hessen und in einer Mehrzahl von kleineren Staaten, sowie in England. Dagegen wird das Repartitionsverfahren angewendet in Preußen, Elsaß-Lothringen, Österreich und Frankreich, und bis 1887 wurde es auch in Württemberg benutzt.

4. Die Waldgrundsteuer. Für den Waldbesitz hat man in der Regel besondere Bestimmungen getroffen, seltener die Normen der landwirtschaftlichen Grundsteuer auf den Waldertrag angewendet. Dem Ertragskataster legt man wegen der längeren Umtriebszeiten in der Forstwirtschaft einen mittleren Holzbestand zugrunde, nicht

den zur Zeit der Katastrierung vorhandenen und sucht von jenem aus den jährlichen normalen Holzertrag zu ermitteln. Dabei werden die Produktionsfähigkeit des Bodens, Qualität und Bestandsfähigkeit der Holzarten, die Länge der Umtriebszeiten mit Abzug gewisser Produktionskosten und endlich der Holzertrag in durchschnittlichen Geldpreisen in Rechnung gestellt. Der Waldkataster kann besser als der Ertragskataster der landwirtschaftlich benutzten Grundflächen dem Wechsel des wirklichen Ertrags entsprechen. Doch fehlt auch hier eine genügende Berücksichtigung derjenigen Umstände, die den tatsächlichen Ertrag bestimmen.

Die Resultate der Grundsteuer sind in den meisten Staaten nicht befriedigend. Ihr haften mancherlei Mängel an, die aus dem Ertragssteuerprinzip als solchem und dessen historischer Entwickelung hervorgehen; da aber die Grundsteuer der typische Repräsentant des Ertragssteuersystems überhaupt ist, so zeigen sich dessen Schattenseiten bei ihr ganz besonders scharf. Bei ihr kommt vor allem die Starrheit zum Ausdruck, da wirklich einschneidende Veränderungen der Veranlagungsbasis an steuertechnischen Schwierigkeiten scheitern. Außerdem ist es unmöglich, die besonderen Erscheinungsformen des Wirtschaftslebens, vor allem die subjektiven Einflüsse zu berücksichtigen oder die individuellen Leistungen des leitenden Rechtssubjekts zu bewerten. Mehr als bei andern Ertragssteuern liegt bei der Grundsteuer die Tendenz vor, sich zu einer auf dem Grundstücke ruhenden Reallast zu verhärten. Sie nimmt dabei den Charakter einer öffentlich-rechtlichen Grundschuld an, die für den Grundeigentümer, unter dessen Wirtschaftsführung die Grundsteuer neu eingeführt wurde, eine reelle Vermögenssteuer war, während alle folgenden Erwerber eigentlich tatsächlich keine Steuern zahlen, sondern nur dem Staat einen bereits im Kauf- oder Übernahmepreis veranschlagten Ertragsanteil abtragen. Aus den gleichen Gründen ist der fiskalische Ertrag der Grundsteuer im wesentlichen stabil und außerstande, sich den steigenden Finanzbedürfnissen anzuschließen. Jede Änderung der Steuerquote aber würde die bestehenden Ungleichmäßigkeiten der Veranlagung noch ungleichmäßiger gestalten.

Mit der steigenden Beweglichkeit des Wirtschaftslebens und der stärkeren Differenzierung der landwirtschaftlichen Unternehmungen wachsen die Schwierigkeiten des Katasterwesens. Waren die Katasteraufnahmen ursprünglich leidlich richtig, und entsprachen sie der gleichbleibenden landwirtschaftlichen Technik und der einfachen Betriebsweise, so waren doch Verschiebungen im Verlaufe

weniger Jahre unvermeidlich, und entfernte die formelle Anlage sich mehr und mehr von der materiellen Steuerfähigkeit. Hatten die meisten Grundsteuergesetze periodische Erneuerungen des Katasterwerks vorgesehen, so unterblieben doch diese in der Regel wegen der damit verbundenen beträchtlichen Kosten. Die alten Grundlagen galten unverändert fort, und auf diese Weise ist das Katasterproblem nahezu unlösbar geworden. Die Ansicht, daß die Grundsteuer eine sehr unvollkommene Form der Besteuerung sei, hat immer größere Verbreitung gefunden. Trotzdem können wir der Forderung nicht beipflichten, die dahin geht, die Grundsteuer gänzlich abzuschaffen und sie durch fortgeschrittenere Steuerformen zu ersetzen. Denn bestünde heute in einem Lande noch keine Grundsteuer, so würde man sich kaum entschließen, eine solche neu einzuführen. Da sich aber in allen Kulturstaaten tatsächlich Grundsteuern finden und seit Jahrhunderten als direkte Steuern erhoben werden, so empfiehlt schon ihr Alter, sie beizubehalten. Überdies würde ihre Beseitigung, da sie, wie bereits hervorgehoben wurde, im Laufe der Zeit einen reallastartischen Charakter angenommen hat, ein nicht gerechtfertigtes Geschenk an die gegenwärtigen grundsteuerpflichtigen Grundbesitzer bedeuten.

Nach all dem scheint das Problem der Grundsteuer noch am besten dadurch zu lösen sein, daß man sie in der Hauptsache beibehält, sie prinzipiell forterhebt, sie aber fortzubilden sucht. Dies kann sowohl nach der steuertechnischen, als auch nach der steuerpolitischen Seite hin geschehen.

1. Steuertechnisch. Der Gesetzgebung stehen zwei Wege offen. Einmal, man behält sie mit all ihren Fehlern und Mängeln in dem überkommenen Zustande bei und verzichtet auf grundlegende Reformen. Man behandelt dann die Grundsteuer als das, was sie im Laufe der Jahrhunderte ihres Bestandes unter dem Einfluß unserer wirtschaftlichen, sozialen und politischen Verhältnisse geworden ist, nämlich als eine öffentlich-rechtliche Reallast. Man versucht aber andererseits durch die Einrichtung des ganzen Steuersystems, durch seinen Unter- und Ausbau durch andere Steuerformen, vor allem durch eine geeignete Ordnung der Personal- und Erwerbsbesteuerung überhaupt, die unvermeidlichen Mängel und Einseitigkeiten zu verbessern und die vorhandenen Lücken ergänzend und ersetzend auszufüllen. Sodann aber kann man die Grundsteuer als Ertragssteuer in ihrer geschichtlich überlieferten Gestalt ganz aufgeben und sie auf der Grundlage eines (Verkehrs-)Wertkatasters in eine partielle Vermögens- und Ergänzungs-

steuer verwandeln, der die steuertechnische Funktion zufällt, das aus dem Grundbesitz fließende Besitz- oder fundierte Einkommen einer Vorbelastung zu unterwerfen. Dabei würde es allerdings nicht genügen, an Stelle der Ertragsermittlung eine Wertermittlung zu setzen, ihren Ertragssteuercharakter aber zu kontinuieren. Vielmehr müßte der Auflösungs- und Umwandlungsprozeß ein vollständiger sein, mit der Umgestaltung der übrigen Ertragssteuern Hand in Hand gehen und sich auf die Präzipualleistung des Bodenertrags beschränken. Der Schwerpunkt seiner steuerlichen Belastung wäre dann in das Gefüge anderer Steuerformen, vor allem in die allgemeine Einkommensteuer zu verlegen.

2. Steuerpolitisch. Die Erkenntnis, daß die ganze Ertragsbesteuerung mit ihrer steuertechnischen und fiskalischen Stabilität als Glied der Staatssteuersystems recht unvollkommen funktioniert, hat im Laufe der letzten Jahrzehnte mehr und mehr Anhänger gewonnen. Andererseits scheint es nicht zweifelhaft zu sein, daß gerade die politische und Verwaltungstätigkeit der Gemeinden und der Kommunalverbände sich zu wesentlichen Förderungen der Grundbesitzerinteressen verdichtet. Man hat daher dem Vorschlag das Wort geredet, daß der Staat auf die Erträge der Grundsteuer verzichten und die Grundsteuer als Gemeindeabgabe den Gemeinden und den übrigen Selbstverwaltungskörpern überweisen solle. Als Vorbild kann in dieser Richtung die preußische Gesetzgebung von 1893 und die hessische von 1899 gelten.

Gesetzgebung. 1. Preußen. Die vielgestaltige Grundsteuerverfassung in den Ländern der preußischen Monarchie wurde erst durch das Gesetz vom 21. Mai 1861 durch eine allgemeine und einheitliche Grundsteuer ersetzt, die als Ertragssteuer sämtliche ertrāgnisfähige Grundstücke trifft. Die dazu erflossenen Novellen vom 8. Februar 1867 und 11. Februar 1870 haben nichts grundsätzlich an dem geltenden Recht geändert. Von der Grundsteuer sind befreit: die kleinen Hausgärten, der Grundbesitz des Staates, die Domänen der Standesherrn, die Grundstücke zu öffentlichen Zwecken, die im Eigentum von Gemeinden, selbständigen Gutsbezirken, Kreisen oder Provinzen stehen, die Brücken, Kunstsraßen, Schienenwege der Eisenbahnen, schiffbare Kanäle, gewisse zum Kirchen- und Schulvermögen gehörige Grundstücke, Grundstücke des Reiches und gebäudesteuerpflichtige Grundstücke. Für jeden Bezirk sind Flurbücher angefertigt, die alle ländlichen Wirtschaften des Bezirkes mit Flächeninhalt und Reinertrag aufnehmen und Grundsteuermutterollen, welche die einzelnen Parzellen mit den gleichen Detailangaben nachweisen. Der Reinertrag eines Grundstückes ist der Überschuß des Rohertrages nach Abzug der Bewirtschaftungskosten, der von den nutzbaren Wirtschaften nachhaltig erzielt werden kann unter Zugrundelegung eines mittleren Kulturzustandes, jedoch ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Zusammenhang des Grundstückes mit anderen Grundstücken, auf gewerbliche Anlagen, Servituten, Reallasten, Hypotheken und sonstige Schulden. Für jeden Kreis und

innerhalb dieses für jeden Klassifikationsbezirk ist der Reinertrag durch „gemischte“ Kommissionen festgesetzt worden. Nach diesen Resultaten hat eine Zentralkommission die Klassifikationstarife endgültig hergestellt. Als Kulturklassen werden unterschieden: Äcker, Gärten, Wiesen, Weiden, Holzungen, Wasserstücke, Ödland (Sandgruben, Kalkbrüche usw.) und Unland (ertraglose Grundstücke). Die Zahl der Bonitätsklassen sollte 8 im Kreise nicht übersteigen und den örtlichen Verhältnissen angepaßt werden. Die preußische Grundsteuer ist Repartitionssteuer und nach Maßgabe des katastrierten Reinertrags der Grundstücke auf die Provinzen und die kleineren Verwaltungsbezirke bis herab auf die einzelnen Liegenschaften zu verteilen. Das Kontingent betrug ursprünglich in den alten Provinzen 10 Millionen Taler und wurde nach Erwerbung der neuen seit 1866 auf 13,2 Millionen Taler erhöht. Der Ertrag ist im ganzen stabil geblieben und beläuft sich heute auf 40—41 Millionen Mark. Eigentliche Grundsteuernachlässe wegen Schädigung des Reinertrages durch Elementarereignisse finden nicht statt, doch können aus solchen Gründen besondere Unterstützungen gewährt werden. Durch Gesetz vom 14. Juli 1893 ist die Grundsteuer als Staatssteuer außer Hebung gesetzt und ihr Ertrag den Gemeinden überlassen.

2. Bayern. Der Rechtsstand in Bayern beruht auf dem Gesetze vom 15. August 1828, nachdem von 1808—1828 ein sogenanntes „Grundsteuerprovisorium“ bestanden hatte. Darnach wurde eine umfassende Vermessung und Katastrierung des Bodens vorgenommen. Die ältere Scheidung in eine Rustikalsteuer (von den Grundstücken) und eine Dominikalsteuer (von Zehnten und Grundgefällen) wurde seit 1848 durch Gesetz vom 28. März 1852 beseitigt. Die neuere Gesetzgebung von 1856, 1881 und 1899 hat nichts oder nur Einzelheiten ohne grundsätzliche Bedeutung verändert. Der Grundsteuer unterliegt aller ertragsfähige Boden. Von der Grundsteuer sind befreit: die Liegenschaften des Königs, der Königin und der Standesherrn und der ertraglose Boden, sowie die Grundstücke, die der Gebäudesteuer unterworfen sind. Der Flächeninhalt wird durch Parzellarvermessung ermittelt und die natürliche Ertragsfähigkeit durch Angleichung an Mustergrundstücke gefunden. Fischereirechte wurden gesondert durch Liquidation, Fatierung oder Schätzung veranschlagt. Die Grundfläche der Gebäude und Hofräume wird in die Klasse der besten Grundstücke der Ortsflur eingereiht, Hausgärten und Bauplätze werden wie die anderen Grundstücke klassifiziert.

Der Maßstab der Grundsteuer ist der Ertrag, der nach dem Flächeninhalt und der Naturalertragsfähigkeit berechnet wird. Es werden 30 Bonitätsklassen gebildet und nach der Größe des ganzen mittleren Körnertrags abgestuft. Dieser wurde bei Äckern mit $^1/_8$ Scheffel oder 27,8 Liter Korn und Getreide zu 1 Fl. Rh. W. für 34 Ar nach Abzug der Aussaat angenommen. Bei Wiesen wurden $1\,^3/_4$ Zentner Heu $^1/_8$ Scheffel gleich gesetzt und bei Waldungen sollte erhoben werden, welche Holzmenge $^1/_8$ Scheffel Korn gleichzusetzen sei. Jede Bonitätsklasse stellt sich somit dar als ein Vielfaches von $^1/_8$ Scheffel Korn. Die Bonitätsklasse wird daher durch das Vielfache von $^1/_8$ Scheffel Korn gebildet, z. B. $^3/_8$ Scheffel Korn = 3. Bonitätsklasse. Aus dem Flächeninhalt und der Bonitätsklasse wird dann ein Produkt, die „Steuerverhältniszahl“ gebildet, die den mittleren Ertrag eines Grundstückes in $^1/_8$ Scheffel Korn oder Gulden Rh. W. ausdrückt. Das Finanzgesetz bestimmt dann, wieviel Pfennige für jede solche Steuerverhältniszahl als Grundsteuer zu entrichten sind (z. Z. 8,4 Pfennige).

Die bayrische Grundsteuer ist daher eine Mischung zwischen Roh- und Reinertragssteuer und wird als Quotitätssteuer erhoben.

3. Württemberg. Nach den Gesetzen vom 28. April 1873 und vom 8. August 1903 sind steuerpflichtig alle ertragsfähigen Grundstücke und Realrechte mit Ausnahme der Güter der Krondotation, der Staatsgüter, der zu öffentlichem Gebrauche dienenden Grundflächen und der zur Besoldung der Beamten gehörigen Liegenschaften. Die Steuerobjekte werden in zwei Gruppen geschieden: in Wälder und in sonstige Grundstücke. Steuerbar ist der jährliche Reinertrag, der bei den letzteren für jede Kulturart in Klassen eingeteilt wird. Für jede Kulturart und Klasse werden dann bestimmte Reinerträge pro Hektar, die Steueranschläge, festgesetzt. Die Steueranschläge werden dann auf die einzelnen Parzellen angewendet und so deren Steuerkapitalien nach Abzug der abzuschätzenden Grundlasten ermittelt. Die Kulturklassen sind: Äcker, Wiesen, Weingärten, Gärten, Hopfengärten, Wechselfelder und Weiden. Die Grundsteuer, die früher Repartitionssteuer war, ist durch Gesetz vom 14. Juni 1887 in eine Quotitätssteuer verwandelt worden. Der Steuersatz beträgt 3,90 Proz. vom Steueranschlag.

4. Sachsen. Die Grundsteuer in Sachsen, welche die Gebäudesteuer mit einschließt, hat heute eigentlich keine selbständige Bedeutung mehr. Sie ist eine Ergänzung der allgemeinen Einkommensteuer mit der Aufgabe der Vorbelastung des aus dem Grundbesitz fließenden Einkommens. Das grundsteuerpflichtige Vermögen unterliegt aber andererseits auch der Vermögens- und Ergänzungssteuer. Die Grundsteuer ist heute das einzige Glied der Ertragsbesteuerung und wurde zuletzt durch die Gesetze vom 9. September 1843 und 3. Juli 1878 geordnet. Steuerpflichtig sind die Erträgnisse aus landwirtschaftlich benutztem Gelände und anderer ertragsfähiger Bodenflächen, Steinbrüche, Teiche, für Gewerbe bestimmte Gewässer, und die Gebäude. Befreit sind die dem Staate gehörigen Güter, Oberflächen zu öffentlichen Zwecken, ertragsunfähiges Gelände und als nicht steuerpflichtig bezeichnete Gewässer. Für die Veranlagnng werden Flurbücher angelegt, die Lage und Figur jeder einzelnen Parzelle, ihre Größe, Kulturart, Bonität, ihren generellen und speziellen Reinertrag ausweisen. Der Flächeninhalt wurde nach Maßgabe einer älteren, bereits vorhandenen Vermessung aufgenommen. Die Grundsteuer wird vom kastrierten Reinertrag erhoben, und die Steuereinheit beträgt 4 Pfennige von je 1 Mark. Der halbe Ertrag der Grundsteuer wird den Schulgemeinden überwiesen.

5. Baden. Die vormalige badische Grundsteuer war auf Grund eines Wertkatasters veranlagt und zerfiel in zwei Abteilungen: in eine Steuer von landwirtschaftlichem Gelände und in eine Waldgrundsteuer. Sie ist mit den übrigen Ertragssteuern durch Gesetz vom 28. September 1906 aufgegeben und bildet jetzt einen Bestandteil der Vermögenssteuer.

6. Hessen. Die hessische Grundsteuer wurde durch Gesetz vom 13. April 1824 begründet. Sie geht von einem Parzellarkataster aus, der durch Vergleichung der einzelnen Parzellen mit Mustergrundstücken hergestellt wurde. Der Kataster war ein Reinertragskataster, und es bestimmt das Finanzgesetz, wieviel Pfennige von je 1 Mark des Reinertrages erhoben werden sollen. Die Steuerkapitalien für die Waldungen, für die durch diese Katastrierung ein zu günstiges Verhältnis den anderen Kulturarten gegenüber entstand, wurden 1864 pauschalmäßig nach den alten Ansätzen erhöht. Durch Gesetz vom 12. August 1899 wurde die Grundsteuer als Staatssteuer außer Hebung gesetzt und ihr Ertrag den Gemeinden überwiesen.

7. Elsaß-Lothringen. In den Reichslanden Elsaß-Lothringen hatte man nach 1871 zunächst mit den anderen französischen Ertragssteuern auch die Grundsteuer des französischen Rechts übernommen. Die Mängel, die diesem unentwickelten Systeme anhafteten, wurden im Laufe der Zeit immer mehr empfunden, zumal die deutschen Ertragssteuern fortgeschrittener waren. Seit den achtziger Jahren trat man an eine Neugestaltung heran. Durch Gesetz vom 31. März 1884 wurde die Erneuerung der alten Grundsteuerkataster angeordnet, und durch Gesetz vom 6. April 1892 wurde die Neueinschätzung sämtlicher Grundstücke eingeleitet. Auf Grund der katastrierten Reinerträge findet die Veranlagung zur Grundsteuer statt (Gesetz vom 14. Juli 1903). Der Steuersatz beträgt von diesem $3\frac{1}{2}$%, wodurch eine starke Steuerermäßigung eingetreten ist.

8. Die übrigen deutschen Staaten. In den beiden Großherzogtümern Mecklenburg wird vom landwirtschaftlich benutzten Boden und vom Landwirtschaftsbetrieb eine landwirtschaftliche Steuer als Ertragssteuer erhoben. Dabei werden 4 Gruppen von Steuerpflichtigen unterschieden. Die ländlichen Grundbesitzer (selbstbewirtschafteter oder verpachteter Grundbesitz) zahlen je nach der Größe ihres Besitzes abgestufte, feste und unveränderliche Steuersätze, die Pächter in der Regel 1,67 % der Pachtsumme; die Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe innerhalb der Stadt- und Fleckenfeldmark steuern nach dem durch Schätzung ermittelten Ertrage in festen Sätzen, und die Verpächter ländlicher Grundstücke in der Stadt- und Fleckenfeldmark sind nach dem Pachtzins abgestuften, degressiven Steuersätzen von $\frac{5}{6}$—1 % unterworfen. In Oldenburg besteht eine auf Vermessung und Abschätzung beruhende Grundsteuer, die nach einem Parzellarkataster nach Maßgabe des Reinertrags erhoben wurde. Sie ist im Herzogtum, in Lübeck und in Birkenfeld etwas abweichend geregelt. Die Grundsteuer in Braunschweig trifft den land- und forstwirtschaftlich genutzten Boden als nach Ertragsklassen eingerichtete Reinertragssteuer. Von den so ermittelten Steuerkapitalien wird ein fester Prozentsatz als Steuer erhoben. Die anhaltische Grundsteuer ist eine feste Abgabe im Prinzipe der Vorbelastung des ländlichen Besitzes und funktionell eine Ergänzung der Einkommenstener. In gleicher Weise ist die Grundsteuer nach dem Grundsatz der Reinertragsbesteuerung vertreten in Sachsen-Weimar, Sachsen-Altenburg, Sachsen-Coburg-Gotha, Sachsen-Meiningen, Schwarzburg-Rudolstadt und -Sondershausen, in beiden Reuß, in Waldeck, Lippe und Schaumburg-Lippe. Eine Besonderheit besteht in Reuß ä. L., wo die Grundsteuer nur den Reinertrag des Landes trifft. Das landwirtschaftliche Gewerbe des Selbstwirtes, wie des Pächters unterliegt einer besonderen Abgabe, der Feldgewerbesteuer. Der Reinertrag des Bodens, nicht aber der Ertrag der Feldgewerbe ist von der Einkommensteuer befreit.

Von den drei Hansestädten hat die Grundsteuer in Hamburg lange Zeit dem Ertrage nach die erste Stelle eingenommen, und auch heute steht sie an zweiter Stelle. Sie trifft als Ertragssteuer den städtischen Boden und die Häuser, wird aber nach dem Kapitalwert oder Grundwert der Steuerobjekte veranlagt. Sie ist Quotitätssteuer. Die Grundsteuer von den ländlichen Grundstücken wird nach dem Reinertrage veranlagt, doch dient ihr zur Festsetzung der Steuerpflicht ein Wertkataster. Auch sie ist Quotitätssteuer. Die Grundsteuer in Bremen, welche die Gebäude mitumfaßt, trifft die Gebäude in der Form einer Kapitalwertsteuer und die eigentlichen Grundstücke nach dem Reinertrag als Quotitätssteuer. Endlich ist in Lübeck die Grund- und Gebäudesteuer, die in Prozenten von den Nutzungswerten erhoben wird, eine Gemeindeabgabe.

9. Österreich. Die Gesetzreformen des 18. Jahrhunderts in den österreichischen Erblanden waren die Muster, nach denen in den meisten Kulturstaaten die Organisation der Grundsteuer vorgenommen wurde. Dies gilt besonders vom sog. Censimento Milanese vom Jahre 1718, der die Herstellung eines Parzellenertragskatasters zunächst für die Lombardei anordnete. Die Grundsteuer vom 23. Dezember 1817 war demnach auch nach diesem Vorbild gedacht und sollte als System eines stabilen Parzellen- und Reinertragskatasters durchgeführt werden. Die Operationen waren sehr kostspielig und schritten nur langsam vorwärts. In der Zwischenzeit behalf man sich mit „Grundsteuerprovisorien", die vielfach in den Provinzen verschieden waren. Mit dem österreichisch-ungarischen Ausgleiche ward die Grundsteuer durch Gesetz vom 24. Mai 1869 für die Gesamtheit der im Reichsrat vertretenen Königreiche und Länder neu geregelt. Seit Gesetz vom 27. Juni 1881 ist die bisherige Quotitätsbesteuerung in eine Repartitionssteuer verwandelt worden.

Das Patent vom 23. Dezember 1817 bezweckte die Herstellung eines Parzellenertragskatasters, der auf genauen Vermessungen und Schätzungen beruhen sollte. Von dem katastrierten Reinertrag sollten 16 Proz. als Grundsteuer eingezogen werden, ein Steuerfuß, der später auf 26 ²/₃ Proz. erhöht wurde. Eine Neukatastrierung erfolgte nach Gesetz vom 24. Mai 1869 und nach einem weiteren Gesetz vom 7. Juni 1881. Zur Ermittelung des Reinertrags werden verschiedene Kulturklassen unterschieden, die in höchstens 8 Bonitätsklassen zu gliedern waren. Alle 16 Jahre soll eine Erneuerung der Katasters bewirkt werden. Außerdem hat das letztgenannte Gesetz bestimmt, daß für das gesamte zisleithanische Staatsgebiet eine Grundsteuerhauptsumme anzuweisen sei, die von 15 zu 15 Jahren neu festgesetzt werden soll. Dieses Kontingent betrug anfänglich 37,5 Mill. Fl. und wurde durch Gesetz vom 25. Oktober 1896 auf 35,3 Mill. Fl. ermäßigt. Diese Hauptsumme wird dann nach Maßgabe des katastermäßig ermittelten Reinertrags auf die Kronländer, die Gemeinden und die einzelnen Grundstücke verteilt. Der Hauptfehler der ganzen Grundsteuerverfassung liegt einesteils in den mangelhaften und langsamen Katasterarbeiten, und anderenteils war der Steuersatz der älteren Quotitätssteuer ein geradezu exorbitanter, der unweigerlich zum Steuerbetrug führen mußte. Die wichtigste und dringendste Neuerung der späteren Gesetzgebung war daher die Annahme des Repartitionsprinzips. Und damit suchte man eine Reinertragssteuer etwa nach dem Muster der preußischen Gesetzgebung von 1861 zu schaffen.

10. Frankreich. Die Grundsteuer wurde in der Revolutionsepoche neu und einheitlich geregelt durch Gesetz vom 1. Dezember 1790, das später durch ein neues Gesetz vom 23. November 1798 ersetzt wurde. Durch diese Gesetzgebung wurden die zahlreichen provinziellen Verschiedenheiten bei der Besteuerung des Grund und Bodens beseitigt. Die französische Grundsteuer beruht auf einer Ermittelung des Reinertrags nach Parzellen, auf der Unterscheidung von Kulturgattungen mit höchstens je fünf Bonitätsklassen und auf der Einreihung der Parzellen in den Schätzungstarif. Die Erneuerung des Katasters, dessen Herstellung einen Zeitraum von beinahe 50 Jahren (1807—1856) in Anspruch nahm, sollte alle 30 Jahre stattfinden, was indessen niemals geschehen ist. Die Grundsteuer ist Repartitionssteuer. Das aufzubringende Kontingent wird jährlich vom Finanzgesetz in der Hauptsumme und in den Anteilen der Departements ausgeschrieben. Innerhalb der letzteren geschieht die Unterverteilung nach einem besonderen Verfahren unter Mitwirkung der General- und Arrondissementsräte,

innerhalb der Gemeinden bestehen besondere Repartitionskommissionen (conseils repartiteurs). Die Kontingente sind im Laufe der letzten 100 Jahre öfters ermäßigt worden (degrèvements), sodaß diese von 240 Millionen Frs. (1791) auf 102,550 Millionen Frs. (1890) zurückgegangen sind. Nachdem durch Gesetz vom 8. August 1890 die Gebäudesteuer verselbständigt worden ist, trifft die Grundsteuer nur den Boden der Gebäude, der überbaut ist. Das Gesetz vom 17. März 1898 sucht die Gemeinden zu veranlassen, ihre Kataster zu erneuern, und im Finanzgesetz von 1907 ist eine Revision des Ertrages der Parzellen vorgesehen.

11. England. Die englische „Landsteuer" (Land Tax), die 1692 eingeführt worden ist, erscheint nicht als Grundsteuer in kontinentalem Sinne. Soweit sie nicht abgelöst worden ist, ruht sie als Reallast auf dem Grundbesitz und läßt allen Grundbesitz bis zu einem Jahresertrag von 5 Pfund Sterling überhaupt frei. Der Ertrag aus dem Boden wird deshalb in der Hauptsache nur von der Schedula A und B der britischen Einkommensteuer getroffen.

Die Grundsteuer in Britisch-Indien hängt mit dem dortigen Besitz- und Wirtschaftssystem zusammen. Man unterscheidet die räumlich zusammenhängenden Ansiedelungen mit freiem Eigentum (Rajatwari Village) oder mit beschränkterem Besitzrecht (Landlord Village), und diese heißen das Villagesystem, und andererseits den eigentlichen, latifundienartigen Großgrundbesitz, die Landlord Estates. In den Rajatwari Villages ist der freie Bebauer (Occupant), in den Landlord Villages die Gesamtheit der am Besitze Beteiligten, die durch einen Stellvertreter (Lambardar) repräsentiert werden, und bei den Landlord Estates ist der Grundherr selbst das steuerpflichtige Rechtssubjekt. Die Grundsteuer ist entweder ein relativ sehr hoher Anteil am Rohertrag des Bodens, oder sie wird einer jeweiligen Revision unterzogen (permanent—temporary Settlement). Die Ermittelung der steuerpflichtigen Erträge wurde teils nach den durschnittlichen Pachtwerten, wie bei den Landlord Estates, teils nach Bodenertrag oder Bodenwert vorgenommen. Man begnügte sich indessen mit allgemeinen Durchschnittszahlen und verzichtete auf Einzelschätzungen.

12. Italien. Vor der Einigung des Königreiches bestanden in den einzelnen Territorien verschiedenartige Grundsteuern, die zunächst beibehalten und mit einem der Summe ihrer bisherigen Erträge in den Territorien entsprechenden Betrage kontingentiert wurden. Das Gesamtkontingent wurde dann auf die einzelnen Provinzen nach Maßgabe des in ihnen erzielten Sollaufkommens verteilt. Dieses Verfahren hatte große Ungleichmäßigkeiten zur Folge, die man wiederholt durch Gesetzentwürfe (1874, 1877, 1882) zu bekämpfen suchte. Allein zu einem praktischen Ergebnis, zur Herstellung eines Parzellarkatasters, haben diese Versuche nicht geführt, da die Be- und Entlastungskämpfe der einzelnen Provinzen untereinander diesen Plänen ungemeine Hindernisse entgegenstellten. In Italien ist somit die Grundsteuerfrage heute noch nicht gelöst, und es besteht dort noch eine Art „Grundsteuerprovisorium".

13. Spanien. Die unzureichende Lage der Grundsteuerverfassung in Spanien konnte nach mancherlei Anläufen erst durch Gesetz vom 23. Mai 1845 geordnet werden. Die Grundsteuer beruhte ursprünglich auf keinem eigentlichen Kataster, sondern auf sogenannten Amillaramientos oder auf summarischer Einschätzung oder Bewertung der Güter nach Tausenden (amillarar). Diese oberflächliche Ermittelung der Grundlagen der Steuerpflicht führte zu großen Ungleichmäßigkeiten, erhielt sich aber trotzdem 40 Jahre. Erst 1885 gelang eine

wesentliche Verbesserung, indem jetzt für die landwirtschaftlichen Grundstücke Typen aufgestellt wurden und die Bewertung durch Angleichung an Mustergrundstücke und Typen erfolgte. Die Grundsteuer ist Repartitionssteuer. Der Finanzminister weist die Anteile an der Steuergesamtschuldigkeit den einzelnen Provinzen an, der Finanzdelegierte nimmt dann die Verteilung auf die einzelnen Gemeinden vor, und in diesen erfolgt die Unterverteilung bis auf die individuellen Grundstücke. Zu diesem Zwecke sind in den Prozinzialhauptstädten und in Xerez de la Frontera besondere Schätzungskommissionen gebildet, während in den übrigen Kommunen die Gemeinderäte und Sachverständigenkommissionen diese Tätigkeit verrichten. Alle Grundeigentümer und Nutznießer von Grundstücken bilden in jeder Provinz eine Steuergesellschaft mit solidarischer Haftpflicht für die geschuldeten Steuerbeträge. Die Gebäudesteuer ist nicht verselbständigt, sondern wird von der Grundsteuer mitumschlossen.

14. Rußland. Bis zum Jahre 1884 wurde die Grundsteuer, die eine Repartitionssteuer war, nach einem ziemlich einfachen Verfahren umgelegt. Für jede Flächeneinheit von „Nutzland und Wald" wurde für die einzelnen Gouvernements oder für Gruppen von solchen ein bestimmter (abgestufter) Steuersatz vorgeschrieben. Die Gesamtsteuerschuldigkeit, das Vielfache aus dem Steuersatz und der Zahl der Dessätinen eines Gouvernements, wurde von besonderen Behörden nach einer Klasseneinteilung mit Ober-, Mittel- und Untersätzen und auf Grund allgemeiner Schätzungen der Bodenerträge auf die Gemeinden und Besitzeinheiten verteilt. Durch Gesetz vom 17./29. Januar 1884 wurde zwar der alte Modus der Umlegung beibehalten, aber eine stärkere Differenzierung zwischen den einzelnen Gouvernements und ihren Steuersätzen, die übrigens wesentlich erhöht wurden, herbeigeführt. Die Landesversammlung der Gouvernements verteilt die Grundsteuer auf die Kreise, und die Kreislandämter repartieren sie auf die Grundbesitzer nach den Grundsätzen, die für die Umlegung der lokalen Landschaftssteuern gelten. Durch Gesetz vom 14./26. Dezember 1887 wurde eine allgemeine Neuordnung der durchschnittlichen Steuersätze versucht. Die Wirkung war wiederum die einer Steuererhöhung.

15. Die Balkanstaaten. In Rumänien wurde die Grundsteuer durch Gesetz vom 16. Februar 1859 in der Moldau und 1860 in der Walachei eingeführt. Vom Gesetze vom 31. März 1862 bis 1885 wurde die Grundsteuergesetzgebung mehrfach geändert. Die Grundsteuer, die auch die Gebäude mit trifft, wird vom Ertrage des Grund und Bodens erhoben, der in fünfjährigen Jahresdurchschnitten, zuletzt für 1906—1911, durch ein besonderes Verfahren festgestellt wird. Vom Rohertrage dürfen die Erhaltungs- und Bewirtschaftungskosten, nicht aber die Schuldzinsen abgezogen werden. Der Steuersatz beträgt von diesem Ertrage 6 Proz. von den Gebäuden, 5 Proz. von den vom Besitzer selbstbewirtschafteten Landgütern, 6 Proz. von den Landgütern, die verpachtet sind und deren Besitzer im Inland wohnen, und 12 Proz. von den Landgütern, deren Eigentümer keinen ständigen Wohnsitz im Inland haben, gleichviel ob sie in eigener Regie bewirtschaftet oder verpachtet werden. Eine Reform, die 1900 geplant war, ist einstweilen nicht zustande gekommen.

Serbien, das ein ausgebildetes Ertragssteuersystem hat, erhebt gleichfalls eine Grundsteuer, von der die Gebäudesteuer getrennt ist.

In Bulgarien wurden seit altersher verschiedene Abgaben vom Ertrag des Grund und Bodens erhoben, die durch die allgemeine Grundsteuer vom Jahre 1895 ersetzt wurden. Sie trifft, nachdem 1894 eine selbständige Gebäudesteuer

geschaffen worden war, den gesamten ländlichen Grundbesitz mit Ausnahme der Staatsgüter, der Grundstücke der Schulen, Krankenhäuser, der Kreisgemeinden, Klöster und Wohltätigkeitsanstalten, der öffentlichen Gärten und Allmenden, aber einschließlich der Salinen und Bergwerke. Die Steuer ist eine Repartitionsabgabe, deren Hauptsumme alljährlich durch eine Kommission bei der Zentralverwaltung auf jeden Bezirk umgelegt wird. Zu diesem Zwecke werden unterschieden: landwirtschaftlicher Boden, Weinberge und Wälder. Der Anteil jedes Bezirkes richtet sich nach dem Durchschnittsertrag der ländlichen Produkte nach einem vierjährigen Durchschnitt, nach dem Flächeninhalt der Weinberge, dem Durchschnittsertrag von einem Dekar und nach den Durchschnittspreisen der Weinprodukte und endlich nach der behördlich berechneten Ertragsfähigkeit der Waldungen. Für die Veranlagung im einzelnen bestehen dann noch verschiedene spezielle Vorschriften.

§ 8. **Die Gebäudesteuer.**[1]) 1. Die Entwickelung der Gebäudesteuer. Die Grundsteuer war ursprünglich nicht nur eine Ertragssteuer vom land- und forstwirtschaftlich benutzten Boden, sondern traf auch die Erträge vom Gebäudeeigentum mit, was den älteren, einfachen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprach. Als sich aber später die Ertragsverhältnisse beider Besitzkategorien stärker verschoben und differenzierten, die Einkünfte aus dem Hauseigentum vor allem in den Städten rasch stiegen und der Wertbildungsprozeß erheblichere Fortschritte machte, begann die Loslösung einer besonderen Ertragssteuer, der Gebäudesteuer, von der Grundsteuer. Sie wurde zu einer selbständigen Steuer, die sich von dieser durch Eigenart und steuertechnische Methode grundsätzlich unterschied.

Eine Mehrzahl von Ursachen hat diesen Entwickelungsprozeß hervorgerufen. In erster Linie hat hier die Natur und Zusammensetzung des Steuersystems eingewirkt. In den Staaten mit reinen Ertragssteuersystemen trat das Bedürfnis einer stärkeren Differenzierung aus systematischen wie fiskalischen Gründen relativ früh ein. Selbständige Gebäudesteuern finden wir seit 1808 in Bayern,

1) Vocke, Über Häusersteuer mit besonderer Rücksicht auf Bayern. Ztschr. für Staatsw. 1875; Sodoffsky, Besteuerung der Gebäude. Riga 1892; v. Myrbach-Rheinfeld, Die Besteuerung der Gebäude und Wohnungen in Österreich. Tübingen 1886; v. Myrbach-Rheinfeld, Die Reform der österreichischen Hauszinssteuer. Ztschr. f. Volksw., Soz.-Pol. u. Verw. 1903, S. 279—305; Meyer, Kann und soll die Hauszinssteuer in eine Miet- und in eine Hausgrundsteuer zerlegt werden? Ebenda 1905, S. 29—72; Reiners, Die Besteuerung des Wertzuwachses am städtischen Boden in Österreich. Münster'sche Disseration 1905; v. Heckel, Die Reform der Gebäudegrundsteuer in Frankreich. Finanzarchiv 8, S. 57—164; Sodoffsky, Die Besteuerung der städtischen Immobilien in Rußland. Finanzarchiv 15, S. 678—723; Sodoffsky, Bibliographie der Immobilien- und Gebäudebesteuerung. St. Petersburg 1901.

1810—1815 in Baden, 1821 in Württemberg, 1824 in Hessen, 1820 bis 1850 in Oldenburg, 1848 in Braunschweig usw. In Österreich hat man bereits mehrfach seit dem 16. Jahrhundert solche Trennungsversuche gemacht. Wo die Ertragssteuern mit Personalsteuern verknüpft waren, trat die Loslösung später ein, so in Preußen erst 1861. Sie nahm ein rascheres Tempo in Staaten, denen die Konsolidierung ihrer Territorien früher gelang als in solchen, wo sehr verschiedene Gebietsteile mit sehr verschiedener Rechtsentwickelung zu vereinigen waren. In Ländern mit rasch fortschreitendem Wirtschaftsleben vollzog sich der Prozeß schneller, weil hier die Differenzierung der Einkommensbildung früher Berücksichtigung heischte als anderwärts. So in England 1696 und 1778. Wo der Entwickelungsprozeß der Ertragssteuern überhaupt zum Stillstand kam, blieb eine eigentliche und modern gestaltete Gebäudesteuer einer späteren Epoche vorbehalten, namentlich wenn der rasche durch die Steigerung des Finanzbedarfs begründete Ausbau der Aufwandsteuern jenem der direkten Steuern nicht günstig war. Dies zeigte sich in England und auch in Frankreich, wo erst durch Gesetz vom 8. August 1890 die Gebäudesteuer von der Grundsteuer abgetrennt wurde. Auch zufällige Erscheinungen der Politik und die Größe des Steuergebiets haben ihren Einfluß ausgeübt. Im allgemeinen hat sich in Deutschland der Loslösungsprozeß im 19. Jahrhundert vollzogen. Besondere Gebäudesteuern haben neben den bereits erwähnten deutschen Staaten beide Mecklenburg, Bremen, Sachsen-Meiningen, Schwarzburg-Rudolstadt, Lippe, Schaumburg-Lippe und Anhalt (1866). Dagegen fehlen solche im Königreich Sachsen, in Sachsen-Weimar, in Sachsen-Altenburg, in Schwarzburg-Sondershausen, in beiden Reuß, Hamburg, Lübeck, Sachsen-Coburg-Gotha und in Waldeck.

2. Umfang. Steuerfreiheiten. Die Gebäudesteuer will den Reinertrag treffen, der aus dem Hauseigentum fließt. Das Steuerobjekt ist das Gebäude, die Steuerquelle die Hausrente. Der Umfang der Gebäudesteuer wird verschieden bemessen. Prinzipiell kann man zwei Hauptgruppen unterscheiden: Gebäude im Zusammenhang mit Erwerbseinrichtungen, mit landwirtschaftlichen und gewerblichen Unternehmungen, und Wohngebäude. Auch läßt sich ein Unterschied machen zwischen ländlichen und städtischen Häusern und zwischen vermieteten und selbstbewohnten Gebäuden. Die Steuergesetze gehen viel einfacher vor. Sie besteuern entweder alle Gebäude schlechthin und ohne Rücksicht auf den Zweck oder nur die Wohngebäude. Im ersteren Falle werden mitunter Gebäude

in Verbindung mit Erwerbseinrichtungen mit niedrigeren Sätzen belastet als die Wohnhäuser. Die Erhebung einer eigenen Grundsteuer vom Hausplatz, Hof und von kleinen Hausgärten deutet auf den vormaligen Zusammenhang der Gebäudesteuer mit der Grundsteuer hin und erscheint mit der Verselbständigung jener als ungerechtfertigt (Frankreich, bis 1861 Rheinprovinz).

Das Steuerrecht erkennt in der Regel eine Mehrzahl von Gebäudesteuerfreiheiten an. Sie sind teils dauernde, teils zeitweilige. Jene beruhen auf Spezialtiteln, auf dem Zweck der Gebäude (öffentliche Zwecke) oder auf der Person des Eigentümers (Landesherr, Staat, Korporationen). Diese werden aus Billigkeitsgründen zugestanden und zwar auf mehrere Jahre bei Neubauten, Umbauten und Zubauten. Das Maß und die Dauer der Steuerfreiheiten ist sehr verschieden. Steuerermäßigungen, die in einer Herabsetzung der Steuersätze oder in sonstigen Erleichterungen bei der Veranlagung bestehen, kommen bisweilen beim Leerstehen der Häuser, bei nicht vermieteten Wohnungen, bei Nichtvermietbarkeit der Wohnungen nach örtlichen Umständen, bei unbrauchbaren Gebäudeteilen u. dgl. m. vor.

Hin und wieder dürfen vom Ertrage gewisse Abzüge für Abschreibungen, Unterhaltungskosten gemacht werden. Dagegen sind die Zinsen der auf dem Hause ruhenden Schuldkapitalien nicht abzugsberechtigt.

3. Gebäudesteuer und Mietsteuer. Die Gebäudesteuer ist von der Miet- oder Wohnungssteuer wohl zu unterscheiden. Jene will den Ertrag, den das Hauseigentum liefert, durch eine Steuer belasten. Diese dagegen ist Aufwandsteuer, will den Benutzer einer Wohnung nach Maßgabe des dadurch manifestierten Aufwands zur Leistung heranziehen und schließt daher mittelbar aus Symptomen der Ausgabewirtschaft auf die Leistungsfähigkeit. Dennoch verschieben sich öfters die Grenzen beider Auflagen. Dies kann einmal schon in der Gesetzgebung begründet sein, wenn die Gebäudesteuer vom Mieter erhoben wird. Diesen Entwickelungsgang von der Tür- und Fenster- und Ertragssteuer zur Mietsteuer hat die Inhabited Houses Tax in England seit 1815—1851 durchgemacht, indem sie mit der älteren Mietsteuer zur einheitlichen Wohnungssteuer wurde. Sodann aber können allgemeine Überwälzungsverhältnisse zu diesem Resultat führen. Das Steuerrecht will den Bezieher der Hausrente treffen. Diesem aber gelingt es, die von ihm bezahlte Steuer auf den Mieter im Mietzins zu überwälzen. Er ist dann selbst nur Steuerzahler und macht den

Mieter zum endgültigen Steuerträger. Die gesetzlich gewollte Ertragssteuer wird so tatsächlich zu einer direkten Aufwandsteuer. Diese Tendenz liegt häufig in großen Städten vor.

4. Die Steuerformen. Die Formen, in denen die Gebäudesteuer erhoben wird, richten sich nach Möglichkeit und Art der Feststellung des Gebäudeertrags. Wir unterscheiden 5 Steuerformen.

a. Die Tür- und Fenstersteuer. Sie hängt historisch zusammen mit der älteren Herdsteuer und ist ein typischer Abstämmling der Ertragsbesteuerung. Ihr liegt die Vorstellung zugrunde, daß aus den „äußeren Merkmalen" der Zahl, der Größe und der Art der Türen und Fenster ein Rückschluß auf den Ertrag eines Hauses möglich ist. Diese rohe Form der Einsteuerung hat man dadurch steuertechnisch zu verfeinern gesucht, daß man damit eine Klassifikation nach der Einwohnerzahl des Orts (Ortsklassen) und der Zahl der Stockwerke (Hausklassen) verband. Gezählt werden in der Regel nur die Türen und Fenster, die nach den Straßen, Höfen und Gärten hinausgehen. Türen und Fenster der Scheunen, Ställe, Speicher, Keller, Dachluken und Öffnungen nicht zur Wohnung bestimmter Räume sowie solcher öffentlicher Gebäude sind steuerfrei. Nach diesen Merkmalen wird jedes Steuerobjekt in eine Steuerstufe eines Klassentarifs eingereiht. Durch ihre Einrichtung ist die Tür- und Fenstersteuer teils Ertrags-, teils Mietsteuer und nähert sich in ihrem Wesen einer Hausklassensteuer in roher Veranlagung. Sie ist technisch sehr unvollkommen, wirkt höchst ungleichmäßig und ist zur Erfassung des Gebäudeertrags wenig geeignet. Ihr Geltungsbereich ist heute noch Frankreich (1798).

b. Die Hausklassensteuer. Diese geht aus von der Größe, Bauart, Beschaffenheit der Gebäude, Zahl der Wohnungen und den Gesamtverhältnissen der dazu gehörigen Grundstücke. Nach diesen äußeren Merkmalen wird ein Klassenschema gebildet und jedes Steuerobjekt in eine bestimmte Stufe eines Klassentarifs eingereiht. Die Hausklassensteuer wird angewendet, wo es an anderen Anhaltspunkten zur Ermittelung des Mietwerts fehlt. Sie ist daher eine geeignete Steuerform für ländliche Verhältnisse und kleine Städte, wo das Wohnen im eigenen Hause noch die Regel ist. Indessen ist ein gewisser Spielraum bei der Veranlagung erforderlich, um Ungleichmäßigkeiten und Härten zu mildern. Das Geltungsbereich ist Preußen und Österreich.

c. Die Arealsteuer. Bei dieser wird gleichfalls aus äußeren Merkmalen eine Ertragsgröße konstruiert. Für die Flächeneinheit wird ein bestimmter Satz als Grundlage angenommen, z. B. der-

jenige der höchsten Bonitätsklasse der Ortsflur. Aus diesem und dem Flächeninhalt der überbauten und zu Hofräumen benutzten Plätze wird ein Produkt gebildet. Man legt z. B. für den Ar einen Ertrag von 5 M. zugrunde und multipliziert ihn mit der Zahl der Are: $5 \times x = u$. An diesen Betrag wird dann ein bestimmter Prozentsatz nach dem Quotitätsprinzipe angelegt. Geltungsbereich: Bayern.

d. Die Mietertrags- oder Mietzins-(Hauszins-) Steuer. Sie setzt zunächst im allgemeinen die Gewohnheit des Vermietens der Häuser oder Wohnungen voraus und ist daher die Gebäudesteuer der größeren und großen Städte, wo die Mehrzahl der Wohnungen vermietet zu werden pflegt. Sie beruht auf der direkten Ermittelung des tatsächlichen Mietwerts der Häuser, den der Hauseigentümer aus dem Miet- oder Hauszins der vermieteten Wohnungen empfängt oder doch durchschnittlich empfangen hat. Zur Bemessung der Steuerpflicht dient der Rohertrag der Hausrente, der durch Schätzungen und Selbstangaben (Deklarationen) der Hauseigentümer, eventuell unter Beiziehung ortskundiger Sachverständiger gewonnen wird. Unvermietete oder selbstbewohnte Häuser können ohne Schwierigkeiten nach ortsüblichen Durchschnitten eingeschätzt werden. Regelmäßig hat man auf die jährliche Feststellung der wirklichen Mieterträge verzichtet und sich mit mehrjährigen Durchschnitten begnügt, um Verschiedenheiten und Härten auszugleichen. Vom Rohertrage dürfen gewisse Kostensätze für Abnützung, Reparaturen, Versicherung, nicht aber für die Hypothekenzinsen, abgezogen werden. Von dem so hergestellten „Reinertrag" wird nach dem Quotitätsprinzipe ein fester oder nach Finanzperioden wechselnder Steuersatz erhoben (Preußen, Bayern, Österreich usw.).

e. Die Gebäudewertsteuer. In älterer Zeit (Württemberg Baden, Hessen) wie in der Gegenwart (Preuß. KAG.) hat man für die Veranlagung der Gebäudesteuer an Stelle des Mietertrags den Verkehrswert oder den gemeinen Wert angenommen. Die Ertragssteuer wird dadurch zu einer Vermögenssteuerpartiale. Sie ist vor allem geeignet für den städtischen Grundbesitz in seiner kapitalistischen Entwickelung, da sich der Verkehrswert der Häuser durchschnittlich aus dem Besitzwechsel der Objekte ableiten läßt. Dagegen begegnet diese Methode auf dem Lande und in kleinen Städten mancherlei Hindernissen. In Rechtssystemen, die neben Ertrags- und Einkommensteuern eine allgemeine Vermögenssteuer aufweisen, läßt sich diese Form der Steuerveranlagung besonders bequem einrichten und kann mit Vorteil benutzt werden, um die

Verhältnismäßigkeit unter den einzelnen Steuergliedern herzustellen. In städtischen Verhältnissen kann sie dann ferner angewendet werden, um als Bauplatzsteuer das noch ertragslose, aber am Wertbildungsprozeß hervorragend beteiligte städtische Grundeigentum, die Baugrundstücke (Bauplätze), angemessen zur Steuerleistung heranzuziehen. Man ist aber dann noch für diese Objekte einen Schritt weitergegangen und hat die Verkehrswertsteigerung der Bauplätze zu berücksichtigen gesucht. Liegenschaften, die als Bauplätze durch die Festsetzung von Baufluchtlinien (Baulinien) in ihrem Wert erhöht werden, können zu einer höheren Steuer als die übrigen Objekte herangezogen werden (Preuß. KAG.).

In einer solcher Abgabe paart sich die Ertragssteuer mit einer Vermögens- und Verkehrssteuer, die den Wertzuwachs aus dem städtischen Konzentrationsprozeß treffen will.

Gesetzgebung. 1. Preußen. Zugleich mit der Grundsteuerreform in Preußen wurde durch Gesetz vom 21. Mai 1861 eine allgemeine Gebäudesteuer eingeführt. Sie trat an die Stelle der Gebäude- und ähnlichen Steuern, die bisher von den Gebäuden erhoben wurden. Die preußische Gebäudesteuer ist eine Ertragssteuer und zwar eine Quotitätssteuer und trifft die Gebäude sowie die dazu gehörigen Hofräume und Hausgärten. Von ihr sind befreit die Gebäude zu öffentlichen, kirchlichen und Unterrichtszwecken, Häuser als Wohnung der Kirchendiener und Schulbeamten, die Kranken-, Armen- und Waisenhäuser, die Gebäude von Mitgliedern des königlichen Hauses, des Staates und der Standesherren, unbewohnte, nur der Landwirtschaft dienende Gebäude und solche, die zur Aufbewahrung von Rohmaterialien oder als Stallung für Vieh oder zum Gewerbebetriebe bestimmt sind.

Als Grundlage der Steuerbemessung wird in der Regel der Nutzungswert angenommen. Ihrer Form nach ist die Gebäudesteuer entweder Hauszinssteuer und kommt in Städten und Ortschaften zur Anwendung, wo die Mehrzahl der Wohnhäuser vermietet zu werden pflegt. Der Mietwert wird aus dem Durchschnitt der 10jährigen Mietpreise gewonnen, die auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen, nach Auskünften des Ortsvorstandes oder eines Mitgliedes der Schätzungskommission oder durch Einschätzung festgestellt werden. Oder sie ist Hausklassensteuer, indem in ländlichen Bezirken ohne hinreichende Anhaltspunkte zur Feststellung des Nutzungswertes (Ertrages) neben der Größe, Bauart und Beschaffenheit auch die Gesamtverhältnisse der dazu gehörigen Grundstücke, Hofräume und Hausgärten als Klassenmerkmale zu berücksichtigen sind. Es werden 3 Hauptklassen mit 37 Stufen gebildet. Die 1. Hauptklasse enthält die Stufen 1—6 mit einem Nutzungswert bis 60 Mark, die 2. Hauptklasse umfaßt die Stufen 7—22 mit einem Nutzungswert bis 600 Mark und die 3. Hauptklasse die Stufen 23—37 mit einem Nutzungswert bis 2250 Mark. Der Steuersatz beträgt bei Wohngebäuden 4 Proz., bei Gewerbegebäuden 2 Proz. des Nutzungswertes. Bei der Steueranlage sind beide Kategorien streng zu scheiden. Die Steuerveranlagung ist alle 15 Jahre einer Revision zu unterwerfen. Für ihre Erhebung gelten im allgemeinen die für die Grundsteuer maßgebenden Bestimmungen. Durch Gesetz vom 14. Juli 1893 ist der Ertrag der Gebäudesteuer

den Gemeinden überwiesen worden. Nach dem KAG. vom 14. Juli 1893 kann der Veranlagung neben dem Nutzungswert auch der gemeine Wert der Grundstücke und Gebäude zugrunde gelegt werden (Grundwertsteuer) und ist für Bauplätze eine höhere Belastung statthaft. Von dieser Befugnis haben viele Städte Gebrauch gemacht.

2. Bayern. Die bayerische Haussteuer wurde 1828 definitiv geregelt und hat durch spätere Gesetze einige Veränderungen erfahren. Von der letzten Reform des Jahres 1899 blieb sie unberührt. Nach dem geltenden Gesetz vom 19. Mai 1881, das die Grundlagen des Gesetzes vom 15. August 1828 beibehielt, ist sie eine Ertragssteuer, welche die Nutzung von Häusern in Städten, Märkten und auf dem Lande trifft. Von ihr sind ständig befreit die Staatsgebäude Kirchen, Schulen, Gebäude für fromme und wohltätige Zwecke, die Schloßgebäude, die Standesherren bewohnen oder besitzen, u. dgl. m. Für neu aufgeführte Gebäude beginnt die Steuerpflicht nach Ablauf des dem Jahre, in dem der Neubau vollendet wurde, folgenden Kalenderjahres. Häuser bis zu einem Ertrage von 15 Mark sind steuerfrei. Die Haussteuer ist einmal eine Mietzinssteuer und zwar bei denjenigen Gebäuden, die eine Mietertragsfähigkeit aufweisen. Die Grundlage der Steuerbemessung ist möglichst der jährliche, in Mark ausgedrückte Mietertrag, die sogenannte „Steuerverhältniszahl“, die zunächst durch Fassionen oder durch Schätzungen oder Angleichungen festgestellt wird. Sodann aber ist sie eine Arealhaussteuer in solchen Fällen, wo in wirklichen Mietbeständen keine genügenden Anhaltspunkte der Schätzung gefunden werden können. Hier wird eine Ertragsgröße angenommen, die aus dem Flächeninhalte der überbauten und zu Hofräumen bestimmten Plätze ermittelt wird. Für jeden Ar wird eine Ertragsquote von 5 Mark angenommen, und das Produkt ans der Zahl der Are (3—25) und von je 5 Mark ergibt die „Steuerverhältniszahl“. Das jedesmalige Finanzgesetz bestimmt nun, wieviel Pfennige oder Bruchteile von solchen bei der Mietzinssteuer von je 1 Mark Mietertrag und bei der Arealhaussteuer von 1 Mark der konstruierten Ertragsgröße als Abgabe zu erheben sind. Die Regulierung der Haussteuer geschieht unter Leitung der Regierungsfinanzkammern durch abgeordnete Kommissare und unter Mitwirkung der Distriktspolizeibehörden. Zur Einschätzung der Mieten werden sachverständige Taxatoren unter Leitung eines Obertaxators verwendet.

3. Württemberg. Die Gebäudesteuer in Württemberg geht auf das Jahr 1821 zurück; sie bildet ein Glied der Ergänzungssteuern (Kapital-, Grund-, Gebäude-, Gewerbesteuern) und wurde zuletzt durch Gesetz vom 8. August 1903 neu reformiert. Ihr unterliegen alle vorhandenen Gebäude, einschließlich ihrer Grundflächen, Hofraiten und für sich bestehenden Keller. Als Steuerbefreiungen sind zugelassen die Staats- und Krondotationsgebäude, ferner Gebäude, die öffentlichen Zwecken dienen, ohne dem Eigner einen ökonomischen Nutzen zu gewähren. Der Maßstab der Besteuerung wird gebildet durch den vollen verkehrsmäßigen Kapitalwert, d. h. durch denjenigen Wert, um den das Gebäude unter Berücksichtigung aller einschlägigen Verhältnisse zur Zeit der Katastrierung von seinem Besitzer tatsächlich abgegeben und wirklich verkauft werden könnte. Die Einschätzung erfolgt durch Bezirksschätzungskommissionen, in welche neben dem Steuerkommissär 3 von der Katasterkommission zu ernennende Bauverständige als Bezirksschätzer und ein von dem Gemeinderate zu bestellender Ortsschätzer zu berufen sind. Für die Behandlung der Werterhöhung oder Wertminderung einzelner Objekte oder der Gebäude in einem ganzen Steuerdistrikt

sind besondere Vorschriften getroffen. Nach der Weiterführung der Kataster wurde durch Gesetz vom 6. Juni 1887 die vormalige Realsteuergruppe aus Kontingentierungs- in Quotitätssteuern verwandelt und dabei 3 Proz. als steuerbare Rente vom Steuerkapitalwert angenommen. Der auf diese Rente anzuwendende Steuersatz wird vom Finanzgesetz bestimmt.

4. Sachsen. Während die Steuergesetze vom 30. Oktober 1834 und 9. September 1843 in Sachsen einen der bayerischen Haussteuer verwandten Rechtszustand geschaffen hatten, hat die Reform der direkten Besteuerung auf der Grundlage der allgemeinen Einkommensteuer als Hauptglied des Systems im Jahre 1878 die Selbständigkeit der Gebäudesteuer überhaupt beseitigt. Der Ertrag aus der Vermietung von Gebäuden und deren Benutzung zur eigenen Wohnung fällt unter die allgemeine Einkommensteuer.

5. Baden. Die badische Häusersteuer war geregelt durch Ordnung vom 18. September 1810 und durch Gesetz vom 26. Mai 1866. Mit der jüngsten Reform ist sie als solche beseitigt worden und als ein Glied in die Vermögenssteuer aufgegangen (Gesetz vom 28. September 1906).

6. Hessen (Gesetz vom 13. April 1824). Steuerpflichtig sind die Gebäude nebst Hofraite. Für jedes Steuerobjekt wird nach dem mittleren reinen Ertrag ein Steuerkapitalansatz gebildet, der bei Gebäuden $^{1}/_{25}$, bei Mühlen und Hammerwerken $^{1}/_{30}$ des abgeschätzten lokalen Kaufwertes beträgt. Seit der Instruktion vom 27. August 1857 wurde eine Neuschätzung der Gebäude nach dem mittleren lokalen Kaufwerte durch sehr umständliche Verfügungen angeordnet. Steuerfrei sind die Schlösser des Großherzogs, öffentlichen Zwecken dienende Gebäude und Ökonomiegebäude zu Aufbewahrungsräumen und zur Viehunterbringung. Die Einsteuerung erfolgt dadurch, daß der durch Zusammenrechnung des mittleren Gebäudewertes und des Wertes des Hofraitengrundes gefundene mittlere lokale Kaufwert für die Einreihung des Steuerobjektes in diejenige Wertklasse einer Klassentafel entscheidet, deren Kaufwertsumme der Einschätzungssumme am nächsten kommt. Durch Gesetz vom 12. August 1899 ist die Gebäudesteuer (mit der Grund-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer) als Staatssteuer außer Hebung gesetzt und ihr Ertrag den Gemeinden überwiesen worden.

7. Elsaß-Lothringen (Gesetz vom 14. Juli 1895). Auf Grund bestimmter Regeln werden die Gebäude einschließlich des Hofraumes und der Hausgärten nach ihrem jährlichen Nutzungswert in die Stufen eines Klassentarifs eingereiht. Der so gewonnene Ertragsanschlag wird mit einem Steuersatz von $4^{1}/_{2}$ Proz. besteuert, wogegen auf steuerfreie Gebäude, in denen sich Dienstwohnungen befinden, der ermäßigte Satz von $2^{1}/_{2}$ Proz. angewendet wird.

7. Österreich. Die heutige Gebäudesteuer in Österreich beruht auf den Gesetzen vom 9. Februar 1882, vom 1. Juni 1890 und vom 9. Februar 1892. Sie wird in zwei Formen, als Hauszinssteuer einer- und als Hausklassensteuer andererseits erhoben. Die Hauszinssteuer tritt überall da ein, wo wenigstens die Hälfte aller Gebäude vermietet ist, und trifft alle Gebäude und Gebäudeteile. Gegenstand der Hauszinssteuer ist der wirkliche oder durch Vergleichung gewonnene mögliche Zinsertrag der Gebäude. Von diesem dürfen in Abzug gestellt werden Garten- und Möbelzinse, Beleuchtungs- und Wasserleitungsbeiträge, Entschädigung für Bedienung usw. und außerdem noch 15 bzw. 20 Proz. Erhaltungs- und Amortisationskosten. Der Rest bildet den „reinen steuerbaren Zinsertrag“, von welchem die Steuer mit $26^{2}/_{3}$ bzw. 20 Proz. bemessen wird. Die Feststellung geschieht durch Fassionen, auf Grund von Vernehmungen oder end-

lich durch kommissarische Einschätzungen. Die Hausklassensteuer hat es nur mit den eigentlichen Wohngebäuden zu tun und richtet sich nach der Zahl der in jedem Hause enthaltenen Wohnräume. Als Wohngebäude bezeichnet das Gesetz jene Gebäude, die solche Bestandteile in sich fassen, die tatsächlich als Wohnungen benutzt oder doch zu solcher Benutzung bestimmt sind, und als Wohnräume bloß Zimmer oder Kammern, die wirklich bewohnt werden oder zur Wohnung bestimmt sind, ohne Rücksicht auf die Zeit, in der sie benutzt werden, und die Art, wie sie benutzt werden. Küchen, Keller, Stallungen, Scheunen u. dgl. m. gelten nicht als Wohnungsbestandteile, desgleichen Schulen, Werkstätten und Amtszimmer. Für die Steuer besteht ein Klassentarif, dessen 1. Klasse Wohnungen von 36 bis 40 Wohnräumen mit einer Steuer von 440 Kr., und dessen 16. Klasse Wohnungen von 1 Wohnraum mit einer Steuer von 2,30 bis 1,50 Kr. darstellen. Dem Verkehr entrückte Gebäude (Schlösser, Wirtshäuser usw.) ohne nennenswerten Ertrag werden durch die Hauszinssteuer für die vermieteten und durch die Hausklassensteuer für die nicht vermieteten Wohnräume besteuert. Ebenso kann die Hausklassensteuer bei Gebäuden mit bis 9 Wohnräumen abgeschrieben werden, wenn gewisse Bedingungen gegeben und sie ununterbrochen 1 Jahr hindurch unbenutzt geblieben sind (Gesetz vom 1. Juni 1890). Dauernd sind von der Haussteuer befreit Gebäude für staatliche, kirchliche, öffentliche, Schul- und Wohltätigkeitszwecke, sowie Hütten, Buden, Kramladen, Alpenhütten und Weingartenhäuser mit nur vorübergehender Benutzung. Zeitlich und zwar unter Umständen bis auf 12 Jahre sind Neubauten, Um-, Auf- und Zubauten von der Steuer befreit. Dagegen genießen diesen Vorzug auf 24 Jahre die zu Arbeiterwohnungen bestimmten Gebäude, wenn sie lediglich aus sozialpolitischen (nicht spekulativen) Gründen erbaut sind und gewisse Voraussetzungen erfüllen. Die Passivzinsen dürfen vom Ertrage nicht abgezogen werden, doch steht dem Schuldner das Recht zu, dem Gläubiger bei der Zinszahlung 5 Proz. abzuziehen. Eine Reform der Gebäudesteuer, die durch eine Enquete im Dezember 1903 vorbereitet wurde, hat bis jetzt noch nicht gesetzgeberische Gestalt erhalten.

9. Frankreich. Die französische Gebäudesteuer wird von zwei Steuerformen, von der Gebäudegrundsteuer und von der Tür- und Fenstersteuer, vorgestellt. Die Gebäudegrundsteuer wurde durch Gesetz vom 8. August 1890 von der allgemeinen Grundsteuer losgelöst und beruht auf einem ausgedehnten, alle 10 Jahre zu revidierenden Katasterwerk. Ihre Grundlage bildet der Mietwert nach Abzug von 1/4 für die Wohngebäude und 1/3 für Fabriken als Quote für Unterhaltungs- und Reparaturkosten. Sie ist eine Quotitätssteuer — im Gegensatze zur Grundsteuer, die auf der Repartition beruht —, und ihr Steuerfuß wird durch das jeweilige Finanzgesetz bestimmt. Neubauten, Umbauten und Zubauten werden erst im dritten Jahre nach ihrer Vollendung der Steuer unterworfen. Die Tür- und Fenstersteuer, ein Mittelding zwischen Aufwand- und Ertragssteuer, geht im wesentlichen auf das Gesetz vom 24. November 1798 zurück, das später nur einzelne Modifikationen erhielt. Sie hat mehrfach zwischen der Quotität und Repartition (1802, 1831, 1832) geschwankt und unterliegt heute diesem letzteren Steuerprinzip. Wie ihr Name besagt, wird sie angelegt nach der Zahl der Türen und Fenster, die nach den Straßen, Höfen und Gärten der Gebäude und Fabriken hinausgehen. Türen und Fenster der Scheunen, Schäfereien, Ställe, Speicher, Keller, die Dachluftlöcher, die Öffnungen nicht zur Wohnung dienender Räume, die Türen und Fenster öffentlicher Gebäude sind steuerfrei.

Die Besteuerung erfolgt nach einem Klassentarif, der mit der Größe des Wohnorts, mit der Größe des Hauses und der Art der Öffnungen wächst. Das der Repartition unterliegende Kontingent ist fortwährend gewachsen und namentlich durch verschiedene Zuschläge zugunsten der Departements und Gemeinden vielfach erhöht worden. Trotz dieser gesetzlichen Grundlage ist sie doch tatsächlich zu einer Quotitätssteuer geworden, indem sie eine nach einem Klassen- und Stufentarif erhobene Hausklassensteuer darstellt. Sie ist die Verkörperung des Ertragssteuerprinzips nach „äußeren Merkmalen", sie trifft den Steuerpflichtigen und das Steuerobjekt sehr ungleichmäßig und ist überhaupt steuertechnisch sehr unvollkommen. Ihre Reform wäre ein dringendes Bedürfnis einer rationellen Steuerreform.

10. England. Die verschiedenen Formen der Haussteuer in früheren Jahrhunderten sind heute in England beseitigt. Es besteht heute nur mehr eine Steuer von bewohnten Häusern (Inhabited Houses Tax) als ein Glied der britischen Einkommensteuer (vgl. u. II. § 6). Sie steht ihrem Charakter nach zwischen einer Hausertrags- und Wohnungs-(Miet-)Steuer. Bei geteilt vermieteten Häusern ist sie vom Eigentümer, sonst vom Benutzer zu entrichten. Leerstehende Häuser, Hospitäler, technische Anstalten, Armenschulen, Häuser der königlichen Familie und Häuser mit einem Mietwert bis 20 Pfd. Sterl. sind steuerfrei. Der Steuerfuß beträgt 3,75 Proz. bei Wohnhäusern und 2,50 Proz. bei solchen, die zugleich gewerblichen Zwecken dienen. Die Veranlagung besorgen lokale Steuereinschätzer, die von den Kommissaren der Landsteuer aus den Einwohnern des Kirchspiels ernannt werden. Die Bemessung der Abgabe geschieht nach dem vollen Mietwert. Eine steuertechnische Sonderstellung nimmt die Stadt London ein.

11. Andere Staaten. Von den übrigen Staaten besteht eine selbständige Gebäudesteuer in Italien und in Rußland, hier von den städtischen Liegenschaften, und ebenso in den Balkanstaaten Rumänien, Serbien und Bulgarien. Eine Grundwertsteuer in der Form einer Kapitalsteuer ist in Dänemark (Gesetz vom 15. Mai 1903) eingeführt worden, die indessen sowohl den landwirtschaftlichen Boden als die überbauten Grundstücke trifft. Sie ist daher zugleich auch Ersatz für eine Grundsteuer.

§ 9. **Die Gewerbesteuer.**[1]) 1. Die Entwickelung der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer ist das dritte Glied der modernen Ertragsbesteuerung. Sie gehört in ihren Anfängen bereits

---

1) Hoffmann, Die verschiedenen Methoden der rationellen Gewerbebesteuerung. Zeitschr. f. Staatsw. 1850; Hoffmann, Die Zulässigkeit einer landwirtschaftlichen Gewerbesteuer. Ebenda 1854; J. G. Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. Berlin 1840, S. 189ff; Vocke, Das bayerische Gewerbesteuergesetz vom 19. Mai 1881. Erlangen 1888; Vocke, Die Besteuerung der Gewerbe in England. Zeitsch. f. Staatsw. 1862 (mit Zusätzen von Helferich); v. Heckel, Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwickelungsprozeß der modernen Personalbesteuerung. Festschrift für Adolf Wagner. Leipzig 1905, S. 107ff; v. Heckel, Fortschritte der direkten Steuern in den deutschen Staaten. Leipzig 1904; Schanz, Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwickelung. Finanzarchiv 17, S. 551ff; Sieghart, Steuerreform in Österreich. Ebenda 14, S. 14ff.; Wagner, Fin. a. a. O. Bd. 3 u. 4.

den älteren Epochen an und ist im 17. und 18. Jahrhundert ausgebildet worden. An einer anderen Stelle (s. o. S. 222) haben wir bereits ihrer Entstehung im Gewerberechtssystem der Gebundenheit gedacht. Allein trotz dieser Abstammung und dieses historischen Zusammenhangs ist sie eine moderne Erscheinung und in der Form wenigstens ein Ausfluß des rationellen Systems der neueren Ertragsbesteuerung, die objektiv alle Bestandteile des Einkommens durch besondere Ertragssteuerglieder zur Leistung heranzuziehen sucht. Den deutschen Gewerbesteuern speziell ist schon aus der älteren Epoche die enge Verknüpfung mit Personalstseuern und personalsteuerartigen Elementen eigentümlich. Seit dem 19. Jahrhundert haben sie aber noch durch die stärkere oder geringere Rezeption des französischen Steuerrechts, durch die Nachahmung der französischen Patentsteuer und ihrer Kasuistik die Prägung empfangen. Die Geschichte der deutschen Gewerbesteuern setzt sich somit aus einer Mehrzahl von Entwickelungsmomenten zusammen: aus historischen Überlieferungen, aus französischen Einflüssen und aus personalsteuerartigen Bestandteilen. Auch in Österreich finden wir einen ähnlichen Entwickelungsgang, der sich aus gleichartigen, genetischen Bedingungen herleitet. Die ältere Erwerbssteuer beruhte auf dem Patente vom 31. Dezember 1812 und trägt die sichtbaren Spuren der französischen Rechtsbildung. Seit Einführung der (speziellen) Einkommensteuer vom 29. Oktober 1849 wurde sie mit dieser in enge Verbindung gesetzt. Dieser Zusammenhang wurde erst durch Gesetz vom 25. Oktober 1896 aufgelöst, wodurch eine allgemeine Erwerbs-(Gewerbe-)Steuer, eine Wandergewerbesteuer und eine Gesellschaftssteuer für bestimmte zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtete Erwerbsgesellschaften eingeführt wurde.

Die französische Patentsteuer vom 22. Oktober 1798 wurde mit Einführung der Gewerbefreiheit im Jahre 1791 in Verbindung gebracht. Die gewerbliche Rechtsordnung verlangte die Anmeldung der gewerblichen Betriebe und verknüpfte damit die Lösung eines Gewerbescheins, eines „Patent“, wofür eine Abgabe, die „Patentsteuer“, zu entrichten war. In ihrer damaligen Gestalt hat sie sich in der Hauptsache bis zur Gegenwart erhalten. Ihr Wesen ist vor allem durch die strenge Festhaltung der „äußeren Merkmale“ als Prinzip der Steuerveranlagung charakterisiert. Sie bestehen in einer Mehrzahl von Erscheinungsformen des gewerblichen Lebens, die in den Bedingungen der gewerblichen Produktion aufzusuchen sind. Daraus entsteht dann eine mehrfach gegliederte Klassenbildung (Gewerbegattungs-, Umfangs-, Ortsklassen), an die sich eine

umfassende und ingeniös ausgedachte Kasuistik (als weiteres Kennzeichen des Systems) anlehnt. Die Steuer selbst wird in einem Doppelschema erhoben, einmal als fester Satz (droit fixe) nach Maßgabe eines komplizierten Klassentarifs und sodann als proportionaler Satz (droit proportionel) nach einem Bruchteil des Mietwertes der Geschäftslokalitäten. Dazu kommt bei gewissen Gewerben noch als dritte Abgabe der veränderliche Satz (droit variable), der nach dem Betriebsumfang bemessen wird. England und Sachsen haben keine selbständigen Gewerbesteuern, sondern treffen den Gewerbeertrag im Rahmen ihrer Einkommensteuern. Ebenso fehlen besondere Gewerbesteuern in 12 kleineren deutschen Staaten.

Die modernen Gewerbesteuern stehen auf der Grenzscheide zwischen den eigentlichen Objekt- und Realsteuern einer- und den jüngeren Schwestern, den mehr einkommensteuerartigen Ertragssteuern (s. u. § 11). Jenen gehören sie an durch ihre objektive Struktur, diesen — der Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer — durch Steuerquelle und Annäherung an die Einkommensteuer. Es wird später noch darzulegen sein, welche Stellung sie im Entwickelungsprozeß der Personalbesteuerung einnehmen.

2. Umfang. Der Gewerbeertrag.[1]) Die Steuerquelle ist der Reinertrag der Gewerbebetriebe, und die Steuerpflicht erstreckt sich auf alle gewerblichen Unternehmungen ohne Rücksicht auf ihre Verfassung (Handwerk, Verlag, Fabrik, Industrie, Handel) und den Betriebsumfang (Klein-, Mittel-, Großbetrieb). Auch die Transport-, Versicherungs- und Schankgewerbe unterliegen der Gewerbesteuer. Die Erwerbsgesellschaften, Aktienunternehmungen, Berg- und Hüttenwerke sind von den einzelnen Gesetzen teils der Gewerbesteuer, teils der Einkommensteuer, teils besonderen Gesellschaftssteuern (Österreich, Italien, Rußland) unterworfen. Das Berufseinkommen und der Ertrag der gemeinen Lohnarbeit ist in der Regel, wenn auch nicht ausnahmslos, von der Gewerbesteuer ausgenommen und wird von andern Steuern getroffen. Der Ertrag der Landwirtschaft und der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe (Jagd, Fischerei, Brennerei, Gartenbau) ist meist nur der Grundsteuer unterstellt, von der Gewerbesteuer frei. Eine Ausnahme bildet der landwirtschaftliche Pachtbetrieb und mitunter auch die Gärtnerei, die als gewerbesteuerpflichtig erklärt werden. Es erscheint empfehlenswerter, hier die Einkommensteuer anzuwenden.

---

1) v. Heckel, Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwickelungsprozeß der modernen Personalbesteuerung. Festschrift für Adolf Wagner. Leipzig 1905, S. 107—117.

Der Reinertrag der Gewerbebetriebe oder der Gewerbeertrag, aus dem sich das gewerbliche Einkommen herleitet, ist als Steuerquelle betrachtet, keine einheitliche Größe. Vielmehr setzt er sich aus zwei Bestandteilen zusammen: aus dem Ertrage der persönlichen Arbeit und aus der Nutzung des gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals. Beide Bestandteile sind aber in sehr verschiedenem Maße an der Bildung des gewerblichen Einkommens beteiligt. Bei dem einen Gewerbe ist der Hauptbestandteil das Arbeitsverdienst, beim andern der Kapitalgewinn. Der jeweilige Anteil ist abhängig von der ökonomisch-technischen Eigenart des Betriebes wie von dem Umfang der Unternehmung. Bei den kleinen und kleinsten Gewerbebetrieben deckt sich der Gewerbeertrag im wesentlichen mit dem Arbeitsverdienst, bei den mittleren Unternehmungen halten sich beide Faktoren im ganzen das Gleichgewicht, mit der Größe und dem Umfang der Unternehmungen wächst der Einfluß des Kapitals und wird schließlich bei den größten zum entscheidenden Element. Durch diese Tatsache zeigt es sich, daß die Gesamtheit der Gewerbeerträge in einer Volkswirtschaft und in einem Steuergebiet überhaupt keine schematisch vergleichbaren Größen sind. Wesen und Eigenschaften der einzelnen sind sehr verschieden und rücken in dem Maße von einander ab, als die Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens fortschreitet. Wie auf andern Gebieten des wirtschaftlichen Lebens, so entsteht auch innerhalb der Gewerbetriebe eine soziale Klassenbildung. Eine solche äußert sich nicht allein innerhalb der gewerblichen Betriebssysteme, sondern ein jedes unter ihnen weist noch weitere Ausscheidungen auf, die sich dann wieder in individuellen Niederschlägen bei der Einkommensbildung fortsetzen. Weitere Schwierigkeiten gründen in dem Umstande, daß unsere Gewerbesteuern nicht nur die Erträge der Gewerbe i. e. S., der Sachgüterproduktion, umspannen, sondern darüber hinaus andere Erwerbsarten, vor allem den Handel mit einbeziehen. Solche Einkommen folgen aber wieder ihren eigenen Entwickelungstendenzen und sind mit denjenigen der Sachgüterproduktion nicht ohne weiteres kommensurabel. Auch ist zu unterscheiden, ob die Bildung des Gewerbeertrags sich in Einzelbetrieben oder in gesellschaftlichen Unternehmungsformen vollzieht. Jeder dieser genetischen Prozesse verläuft verschieden und übt differenzielle Einflüsse auf die Leistungskraft der Einzelwirtschaften aus.

Die Benutzung des Gewerbeertrags für die Veranlagung der Gewerbesteuer bietet daher manche Schwierigkeiten. Die meisten Steuergesetze lehnen sich an die französische Patentsteuer mehr

oder weniger an und rezipieren die wichtigsten Grundlagen ihres Aufbaues. Sie entspricht dem Grundsatz der Ertragsbesteuerung, trennt scharf das Objekt vom Steuersubjekt, verselbständigt jenes steuertechnisch und sucht das Gewerbeverdienst als objektiven Bestandteil aus dem subjektiven Gesamteinkommen herauszuschälen. Die Ertragsgröße wird aus allgemeinen „äußeren Merkmalen“ rekonstruiert, aus diesen wird auf jene zurückgeschlossen, und an die Stelle der wirklichen Erträge treten schematische Durchschnitte. Ebenso wurde in der Hauptsache die Einrichtung des französischen Klassenschematismus und seine Kasuistik übernommen. Auch andere Eigentümlichkeiten, wie die Mehrzahl der Steuersätze, wurde nachgeahmt. Eine Anzahl von Gewerbesteuern, vor allem die deutschen, haben aber auch der Erkenntnis Raum gegeben, daß der Gewerbeertrag eine aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Größe ist. Der Kapitalertrag und das Arbeitsverdienst lassen sich denn auch tatsächlich im Gewerbeertrag einigermaßen schärfer scheiden als bei andern Ertragsbildungen, wie beim Grund-, Gebäude- oder gar Leihkapitalertrag, wo die Einheit in die einzelnen Bestandteile überhaupt nicht zerlegt werden kann. Man war daher mehrfach geneigt zum Versuche, eine weitere Differenzierung des Gewerbeertrags vorzunehmen. Diese Auflösung ist dem französischen Steuerrecht fremd. Endlich haben verschiedene Gewerbesteuern den Zusammenhang mit den Personalsteuern gewahrt. Schon die steuertechnische Scheidung von Kapitalrente und Arbeitsverdienst beim Gewerbeertrag fügt der reinen Objektivität ein subjektives Element ein, durch die enge Verknüpfung der Gewerbesteuer mit den Personalsteuern nähert sie sich vollends der Einkommensteuer. Wir werden später noch auf diesen Überleitungsprozeß zurückzukommen haben.

Im Steuerrechte unserer modernen Kulturstaaten haben sich zwei typische Grundformen herausgebildet, eine ältere, die Gewerbeklassensteuer, und eine jüngere, die Besteuerung nach dem Reinertrag.

3. Die Gewerbeklassensteuer. Sie ist der Form nach eine Objekt- oder Realsteuer und schreitet vom Schematismus bestimmter „äußerer Merkmale“ zu durchschnittlichen Erträgen vor. Man will dadurch annähernd den Reinertrag ermitteln. Dieses Ziel ist aber niemals mit Sicherheit zu erreichen. Denn die Merkmale weisen eher auf den Rohertrag denn auf den Reinertrag hin, berücksichtigen nicht den Einfluß des leitenden Rechtssubjekts auf die Ertragsbildung und tragen den differenzierenden Momenten des gewerblichen Lebens zu wenig Rechnung. Auch erschwert die Zu-

sammenlegung der beiden heterogen Elemente des Gewerbeertrags zur Einheit die steuertechnische Lösung. Bei den verschiedenen Gewerben sind beide Ertragsbestandteile an der Einkommensbildung in sehr verschiedenem Maße beteiligt, während die Methode der Rekonstruktion mit der Fiktion einer gleichartigen, schematischen Mitwirkung operiert. Die Steuerveranlagung selbst bei feinster Ausbildung der Kasuistik wird aus diesen Gründen stets mit Mängeln behaftet sein. Sie können nur gemildert werden durch das Korrektiv einer mit dem Deklarationszwang ausgestatteten allgemeinen Einkommensteuer, und die Wiederherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist von dem Wirken dieser Ergänzung abhängig.

Die äußeren Merkmale liegen in den allgemeinen und besonderen Bedingungen der Produktion des steuerpflichtigen Gewerbes. Die erste Grundlage bietet die Anmeldepflicht eines Gewerbes, die bisweilen das Recht zur Ausübung von gewerblichen Tätigkeiten auch im Rechtssystem der Gewerbefreiheit überhaupt erst begründet. Diese Anmeldung oder Anzeige hat alle technischen und ökonomischen Tatsachen zu enthalten, die für die Klassifikation der Betriebsmerkmale von Bedeutung sind. Als äußere Merkmale gelten Größe des Anlage- und Betriebskapitals, Art und Beschaffenheit seiner Bestandteile, die verwendeten Werkzeuge, Maschinen, Vorrichtungen und Anstalten, die Ausdehnung des Betriebs (Groß-, Mittel-, Kleinbetrieb), der Mietwert der Arbeits- und Lagerräume, die Menge und technische Bearbeitung der Roh-, Haupt- und Hilfsstoffe, die Zahl und Gattung des Hilfspersonals, Menge und Gattung der erzeugten Waren, Art und Umfang des Absatzes und der Marktverhältnisse, Einwohnerzahl des Orts, an dem das Gewerbe betrieben wird, lokale oder interlokale Betriebsweise, Einzahl und Mehrzahl der Betriebsstätten, Eigenart des Gewerbebetriebs u. a. m. Diese äußeren Merkmale geben gleichsam das Rohmaterial ab, aus dem der Ertrag gestaltet werden soll. Sie suchen das Gleichartige zusammenzufassen und zu gliedern, um die gewerblichen Typen miteinander vergleichbar zu machen.

Aus diesen allgemeinen Merkmalen werden Gewerbeklassen zusammengefügt, die sich zu einem Klassenschematismus aufbauen und die einzelnen Gewerbeunternehmungen nach ihrer speziellen, vom Gesetze vorgezeichneten Eigenart in diesen einreihen oder „klassieren“. Die Gewerbesteuer wird dadurch zu einer Gewerbeklassensteuer.

Die Gewerbeklassen finden sich in einer Dreiteilung. Sie sind:

a. Gewerbegattungsklassen. Sie gliedern die Gewerbe nach ihrer ökonomisch-technischen Eigenart, klassieren die einzelnen Betriebe nach ihrer ungefähren Bedeutung, nach den typisch erforderlichen Kapitalien, nach der Einwirkung der persönlichen Arbeit auf den Ertrag in allgemeinen Umrissen; beispielsweise Handwerk, Fabrik, Schankgewerbe, Bankgeschäft, Großhandel, Kleinhandel usw.

b. Betriebsumfangsklassen. Sie lehnen sich an den Umfang des einzelnen Gewerbebetriebs der gleichen Gewerbegattungsklasse an und suchen vor allem die differenziellen Wirkungen der großen, mittleren und kleinen Unternehmungen auf die Ertragsgestaltung zu würdigen. Die Unterschiede zwischen Groß-, Mittel- und Kleinbetrieb stehen dabei im Vordergrund.

c. Ortsklassen. Sie zerlegen die Gewerbe in solche, die für den lokalen Bedarf und in solche, die für einen weiteren Absatzkreis produzieren. Andererseits pflegen sie nach der Einwohnerzahl des Orts abgestuft zu werden, an dem das Gewerbe betrieben wird. Sie gehen hier von der Vermutung aus, daß der Absatz im weiteren Kreise und die größere Einwohnerzahl des Betriebsortes auf relativ höhere Reinerträge hindeutet.

Nach diesem Klassenschematismus und einer oft sehr komplizierten Kasuistik wird der Gewerbesteuerkataster hergestellt, der wegen des raschen Wechsels der gewerblichen Betriebsformen, der gewerblich-technischen Verhältnisse und der Merkmale des Betriebsumfangs öfters zu erneuern ist. Das Geschäft der Einklassierung liegt in den Händen gemischter Kommissionen, in denen neben den Vertretern der Steuerbehörde ortskundige Sachverständige und Angehörige des in Frage kommenden Gewerbes sitzen. Auch ist bei Beschwerden und Reklamationen für einen entsprechenden Instanzenzug gesorgt.

Aus diesem ingeniös ausgedachten Verfahren geht eine Ertragsgröße, der sogenannte steuerpflichtige Reinertrag, hervor. Für die einzelnen Klassen bestehen dann feste Steuersätze oder besondere Grundsätze, nach denen die einklassierten Gewerbe weiter zu besteuern sind. Vielfach hat man noch weiter differenziert und neben Einheitssätzen die Steuer noch gespalten, neben einem Hauptsatz unterscheidende Sätze oder Zuschläge nach dem Mietwert der Betriebsräume hinzugefügt. Manchmal hat man besonders den Betriebsumfang zur Abstufung selbständiger Steuersätze gewählt. In dieser Kasuistik und Steuerabstufung sind die französische Patentsteuer und die ihr nachgebildeten süddeutschen Gewerbe-

steuern am weitesten gegangen (Frankreich: droit fixe, droit proportionel, droit variable, — Bayern: Normal- und Betriebsanlage). Dagegen fehlt eine solche Teilung der Steuersätze regelmäßig in den Rechtsgebieten, die mit den Ertragssteuern Personalsteuern verbunden haben.

4. Die Besteuerung nach dem Reinertrag.[1]) Trotz aller Mühewaltung und des ingeniös ausgedachten Formalismus waren die Resultate der Gewerbeklassensteuer nicht zufriedenstellend. Mit allen volkswirtschaftlichen, technischen und sozialen Fortschritten rückten sie immer mehr von der Wirklichkeit ab. Neben den allgemeinen Mängeln der Ertagsbesteuerung überhaupt zeigten sich bei ihr besondere. Auf stabile Technik und gleichbleibende Wirtschaftszustände eingerichtet, vermochte die Steuerveranlagung den raschen Veränderungen nicht zu folgen und versagte vor allem bei Erfassung des rasch heranwachsenden Großbetriebs. Waren die „äußeren Merkmale" unveränderlich, nach einer festen Schablone angelegt, so stand die gewerbliche Entwickelung im Fluß eines steten Wechsels. Der enge Spielraum und die ungenügende Bewegungsfreiheit ergaben unbillige Ungleichmäßigkeiten bei Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Steuerobjekte. Nicht nur zeigte sich diese Wahrnehmung bei den großen Typen des gewerblichen Lebens, beim Groß-, Mittel- und Kleinbetrieb, sondern auch innerhalb der einzelnen Gruppen selbst erzeugten oft rein zufällige Umstände ganz verschiedene Belastungsresultate. Gelang es doch nur selten, die Besteuerung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit anzupassen. Die einseitig mechanische Art der Ertragsfeststellung durch eine ausgleichende Rekonstruktion genügte den Steuerbedürfnissen nicht. Dem Differenzierungsprozeß der gewerblichen Einkünfte mußte auch das steuertechnische Verfahren Rechnung tragen. Das Streben war darauf gerichtet, den wirklichen Reinertrag aufzusuchen und in seiner speziellen Gestaltung festzuhalten. Darin aber lag der Übergang von der Ertragsrekonstruktion aus gewissen Lebensäußerungen der gewerblichen Betriebe auf die unmittelbare Ertragsermittelung. Man hat dabei allerdings das strenge Ertragssteuerprinzip in seinem historischen Ursprung beiseite geschoben und sich der Subjektivität näher angegliedert.

Dieser ganze Prozeß hat sich in drei Etappen abgespielt:

a. Die Benutzung des Ertragsanschlags. Unter Ertragsanschlag haben wir das nach mehrjährigen Durchschnitten

---

1) v. Heckel, a. a. O., S. 111ff.

abgeschätzte Jahreserträgnis aus dem Betriebe eines Gewerbes nach Abzug der Gewinnungskosten zu verstehen. Er wird berechnet nach dem durchschnittlichen Geschäftsstande eines Betriebs während einer zeitlich abgegrenzten Wirtschaftsperiode und zwar nach bestimmten, vom Gesetze vorgeschriebenen Regeln. Der Ertragsanschlag erscheint demnach als eine rechnerische Durchschnittsgröße und setzt an Stelle des summarischen Verfahrens durch einen allgemeinen Rückschluß aus „äußeren Merkmalen“ eine besser faßbare Größe. Allerdings handelt es sich dabei gleichfalls um eine Veranschlagung oder Schätzung, nicht um eine individuelle, tatsächliche Berechnung des Reinertrags. Das Steuerrecht bleibt auch noch immer auf halbem Wege stehen, legt nicht das Reinerträgnis der Gewerbeunternehmung der Gewerbesteuer zugrunde, sondern ein Mittelding, eine Übergangsform vom Rohertrag zum Reinertrag. Eine Übergangsform ist der Ertragsanschlag schon wegen der Art seiner Berechnung. Man hat zwar das Ertragssteuerprinzip formell festgehalten, andererseits aber den fortgeschrittenen Wirtschaftsverhältnissen ein Zugeständnis gemacht und die Mittelbarkeit der Ertragsfeststellung ohne weiteres durchbrochen. Immerhin war dies gegenüber dem älteren Verfahren ein beachtenswerter Fortschritt. Die Wurzel, aus der der Begriff des Ertragsanschlags herausgewachsen ist, liegt in den wachsenden Schwierigkeiten, das im Gewerbe verwendete Kapital in ein annähernd richtiges Verhältnis zum Gewerbeertrag zu setzen. Die Mitwirkung des Kapitalfaktors an der Bildung des gewerblichen Einkommens ist in der Tat eine sehr verschiedene. Die Steuertechnik ist zwar noch ziemlich roh und unbeholfen, bedient sich lediglich der Formen der objektiven Technik, versucht aber bereits eine mehr individuelle Behandlung der einzelnen Steuerobjekte und folgt dem zwar noch unbewußten, aber potenziell wirksamen Treiben subjektiver Bedürfnisse bei der Steuerveranlagung. Der Einfluß des leitenden Rechtssubjekts auf den Bildungsprozeß des Gewerbeertrags wird tastend fühlbar.

Auf den Ertragsanschlag wird ein differenzierter Steuersatz angewendet. Das Kriterium für die Abstufung liegt darin, ob auf die Bildung des veranschlagten Erträgnisses die Verwendung von Betriebskapital im Gewerbe oder das persönliche Arbeitsverdienst das Entscheidende ist. Dort wird ein höherer, hier ein niedriger Steuersatz angenommen. Das System wird aber noch dadurch verfeinert, daß der Veranlagung innerhalb der Doppelsätze ein Spielraum durch Rahmensätze gewährt ist. Auch in diesem Aufbau der

Steuersätze ist ein Schritt in der Richtung zur Subjektivität getan. Die Trennung zwischen dem persönlichen und sachlichen Element, zwischen Subjekt und Objekt ist tatsächlich vollzogen und anerkannt, daß beide an der Einkommensbildung selbständig beteiligt sind. Andererseits aber liegt in der Anwendung eines höheren Satzes auf solche Gewerbeerträge, bei deren Entstehung das Betriebs- und Anlagekapital vorherrscht, eine stärkere Belastung des fundierten Einkommens und damit eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaften.

Bayern (Gesetz vom 19. Mai 1881, § 20). Gewerbebetriebe, bei denen äußerlich erkennbare Merkmale des Betriebsumfangs (Arbeiterzahl, Menge der Rohstoffe und Erzeugnisse, Zahl und Art der Vorrichtungen, Maschinen usw.) fehlen, vor allem Großbetriebe, die mit dem Großhandel zusammenhängen, oder wo zwischen der Gehilfenzahl und dem Ertrag kein meßbares Verhältnis herzustellen ist, wie bei Fracht-, Fuhrwerks- und Schiffahrtsunternehmungen, bei bestimmten Arten von Schankwirtschaften, Fabriken u. a. m., waren nach einem Ertragsanschlage zur Betriebsanlage zu veranlagen. Die Steuersätze stiegen je nach dem entscheidenden Einfluß von Arbeit und Kapital auf das gewerbliche Einkommen von 3/4 auf 1 1/2 Proz. und konnten bei einzelnen kapitalistischen Großbetrieben auf 2 1/2 Proz. erhöht werden.

b. Die Verknüpfung des Gewerbekapitals mit dem Reinertag. Durch diese andere Spielart der erwähnten Methode schafft man die Möglichkeit, aus zwei Elementen zu kombinieren und den Tatsachen näher zu kommen. Der Klassenschematismus mit seinen äußeren Merkmalen und seiner Kasuistik kommt ganz in Wegfall. Man will direkt auf den Reinertrag zugehen. Um aber für seine Ermittelung eine festere Stütze zu gewinnen, verbindet man die Berechnung mit dem gewerblichen Anlage- und Betriebskapital. Die Aufstellung aber ist keine individuelle, sondern lehnt sich an eine Gruppenbildung an. Nicht Gewerbegattungs-, Betriebs- und Ortsklassen werden hier gebildet, sondern Steuerklassen nach der Höhe der angenommenen Reinerträge. Das steuertechnische Verfahren stellt sich somit dar als eine Kombination der Methoden der Ertragsbesteuerung mit denjenigen der Klassensteuer. Es wird daher eine solche Gewerbesteuer vorausgesetzt, die Objektsteuern mit Personalsteuern verbindet. Durch Rahmensätze und „Mittelsätze“ können die etwaigen Kanten noch abgerundet werden. Die Verknüpfung von Gewerbekapital und Reinertrag bringt die Bemessung der Steuerpflicht der individualisierenden Veranlagung und der Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaften näher. Wir haben es hier wiederum mit subjektiven Anklängen zu tun. Allein auch dieses Verfahren bleibt noch auf halbem Wege stehen.

Preußen (Gesetz vom 24. Juni 1891). Die steuerpflichtigen Gewerbebetriebe werden in 4 Klassen nach ihrem Ertrag oder Geschäftskapital eingeteilt:

1. Kl. mit einem Jahresertrag von über 50 000 M. u. einem Geschäftskapital von über 1 000 000 M.
2. „ „ „ „ „ „ 20—50 000 „ u. einem Geschäftskapital von über 150 000—1000 000 M.
3. „ „ „ „ „ „ 4—20 000 „ u. einem Geschäftskapital von über 30000—150 000 M.
4. „ „ „ „ „ „ 1500—4000 „ u. einem Geschäftskapital von über 3000—30 000 M.

Die Gewerbebetriebe der 1. Klasse werden mit 1 Proz. ihres Jahresertrages besteuert. Die höchsten und geringsten Steuersätze sowie die Mittelsätze betragen in der 2. Klasse 156—480 und 300 M., in der 3. Klasse 32—192 und 80 M., in der 4. Klasse 4—36 und 16 M. Die Steuersätze sind bis 40 M. von 4 zu 4 M., bis 96 M. von 6 zu 6 M. und weiter bis 192 M. um je 12 M. und endlich bis 480 M. um je 36 M. steigend abzustufen.

c. Die Besteuerung nach dem wirklichen Reinertrag. Dieser wird nach dem Durchschnitte einer mehrjährigen Wirtschaftsperiode berechnet. Er entsteht durch Absetzung der Abzugsposten vom Rohertrag. Unter diesem werden verstanden der Erlös aller gegen bar oder Kredit abgesetzten Waren, alle Erträgnisse gewerblicher Leistungen, die Zinsen des gewerblichen Betriebs- und Anlagekapitals und die Einkünfte aus Spekulationsgewinnen. Als Abzugsposten sind zugelassen: die Produktionskosten im weitesten Umfang, Aufwendungen für Versicherungen, die regelmäßigen Abschreibungen, die Schuldzinsen und Lasten. Mit dieser Reinertragsbesteuerung hat man aber bereits die Bahnen der eigentlichen Ertragsbesteuerung verlassen und ist zum Einkommensteuerprinzip übergegangen. Hier fehlt die strenge Objektivierung, und an ihre Stelle tritt im Wesen die Personalbesteuerung; nur in der äußeren Form ist die Objektsteuer beibehalten worden. Offensichtlich tritt die Tendenz hervor, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen und die Steuerpflicht mehr an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte anzugliedern. Dies ist schon äußerlich in der Formulierung der Abzugsposten erkennbar, die nach Inhalt und Schema den bei der Einkommensteuer zugelassenen gleichen. Die Besteuerung nach dem wirklichen Reinertrag ist so zu einer partiellen Einkommensteuer geworden, die nur mehr formell in der Gliederung der Ertragsbesteuerung festgehalten wird. Nur eine kleine Spanne trennt sie noch von der Personalbesteuerung.

Bayern (Gesetz vom 9. Juni 1899). Die Besteuerung nach dem Reinertrag in der geschilderten steuertechnischen Form ist nach dieser letzten Reform keine allgemeine, sondern eine beschränkte. Sie tritt ein unbedingt bei 107 im Ge-

werbesteuertarif namentlich bezeichneten Gewerben und bedingt bei solchen, wo die zur Festsetzung der Betriebsanlage benutzten „äußeren Merkmale“ einen zu hohen oder zu niedrigen Steuersatz ergeben würden. Auf diesen Reinertrag wird ein im ganzen degressiver Steuertarif angewendet. Die Steuer beträgt bei einem Reinertrag bis 500 M. 0,50 M. = 1/10 Proz., erreicht bei einem solchen von 4200 M. 50 M. = 1 Proz., bei einem solchen von 7000 M. 120 M. =1½ Proz., bei einem solchen von 9500 M. 210 M. = 2 Proz., bei einem solchen von 25000 M. 420 M. = 3 Proz. und rückt bei Reinerträgen bis 100000 M. und darüber schrittweise auf 3½ Proz. heran.

Die französische Steuergesetzgebung hat derartige Fortbildungen nicht aufzuweisen. Dagegen hat sich die allgemeine Erwerbssteuer in Österreich vom 25. Oktober 1896 stark dem preußischen Vorbild genähert.

Gesetzgebung. 1. Preußen. Die Gewerbesteuer hängt mit der Einführung der Gewerbefreiheit nach dem Tilsiter Frieden zusammen. Die Gewerbeklassensteuer vom Jahre 1810 wurde durch die Steuerreform des Jahres 1820 beseitigt und durch eine neue ersetzt. Ihre Gestaltung durch Gesetz vom 20. Oktober 1862 blieb bis zur Miquelschen Steuerreform, wenn auch mehrfach verändert, maßgebend. Sie rief viele Klagen wegen Überlastung der kleinen Betriebe hervor, eine Ursache, die mit für ihre Neuordnung durch Gesetz vom 24. Juni 1891 entscheidend war. Der Gewerbesteuer unterliegen alle stehenden Gewerbebetriebe in Preußen und diejenigen außerpreußischen Betriebe, die in Preußen eine Zweigniederlassung, Ein- oder Verkaufsstätten usw. haben, nach Maßgabe dieser. Für die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen und des Wanderlagerbetriebes bestehen besondere Vorschriften. Von der Gewerbesteuer sind befreit die Gewerbebetriebe mit weniger als 1500 M. Jahresertrag oder 3000 M. Anlage- und Betriebskapital, die Land- und Forstwirtschaft mit ihren Nebengewerben und Ausbeutungen, der Betrieb des Bergbaues und der Eisenbahnen sowie die Ausübung der sogenannten liberalen Berufsarten. Desgleichen genießen Steuerfreiheit die Betriebe des Reiches und des preußischen Staates, die Reichsbank, die landschaftlichen Kreditverbände und öffentlichen Versicherungsanstalten, die Kommunalverbände für gewisse, von ihnen betriebene gewerbliche Unternehmungen, Vereine, Genossenschaften und Korporationen, die ihre gewerbliche Tätigkeit streng auf den Kreis der Mitglieder beschränken u. dgl. m. Die steuerpflichtigen Gewerbebetriebe werden nach ihrem Jahresertrag oder ihrem Anlage- und Betriebskapital („Geschäftskapital“) in 4 Klassen eingeteilt

Klasse	mit Jahresertrag von	oder Geschäftskapital von
I	über 50000 M.	über 1 Mill. M.
II	20—50000 „	150000—1 „ „
III	4—20000 „	30000—150000 „
IV	1500— 4000 „	3000— 30000 „

Für jede Klasse sind mittlere Steuersätze aufgestellt. Diese sind in:

Klasse	II	300 M.
„	III	80 „
„	IV	16 „

Die bei der Steuerverteilung zulässigen höchsten und geringsten Sätze sind in Klasse II: 156—480 M., III: 32—192 M., IV: 4—36 M. Die Steuersätze sollen bis 40 M. um je 4 M., von da bis 96 M. um je 6 M. und weiter bis 192 M. um

je 12 M. und weiter bis 480 M. um je 36 M. steigend abgestuft werden. Die Gewerbebetriebe der Klasse I haben 1 Proz. ihres jährlichen Ertrages als Gewerbesteuer zu entrichten. Die Steuerpflichtigen der II.—IV. Klasse jedes Veranlagungsbezirks werden zu Steuergesellschaften vereinigt, die die Summe der für jeden Betrieb angesetzten Mittelsätze aufzubringen haben. Diese ist somit ein Vielfaches aus den Mittelsätzen der betr. Klasse und der Zahl der ihr angehörigen Steuerpflichtigen. Innerhalb der Klasse erfolgt durch die individuellen Steuersätze der Ausgleich. Die Gewerbesteuer wurde mit den übrigen Ertragssteuern durch Gesetz vom 14. Juli 1893 den Gemeinden überwiesen.

2. Bayern. Die bayerische Gewerbesteuer beruht auf den Gesetzen vom 1. Juli 1856, 19. Mai 1881 und 9. Juni 1899. Sie ist ihrem Wesen nach teils eine ausgebildete Gewerbeklassensteuer mit weitgehender Spezialisierung, teils eine Reinertragssteuer. Der Gewerbesteuer unterliegen alle gewerbsmäßig betriebenen Erwerbsarten in Bayern und die außerbayerischen mit Zweigniederlassungen in Bayern nach Maßgabe des Betriebs dieser letzteren. Befreit sind der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, der Jagd und Fischerei und alle gewerbsmäßigen Erwerbsarten, welche unter die (partielle) Einkommensteuer fallen. Die Ableistung der Steuer geschieht nach äußeren Merkmalen in einem Doppelschema, der Normal- und der Betriebsanlage. Die Normalanlage besteuert das Gewerbe in festem Satze nach dem Gewerbesteuertarif. Sie wird in der Regel nach der Größe des Ortes des Gewerbebetriebes ohne Rücksicht auf die Einwohnerzahl der politischen Gemeinde bemessen. Die Betriebsanlage dagegen sucht die ökonomisch differenzierenden Momente des Betriebes steuertechnisch zu würdigen. Ihr dienen zu Anhaltspunkten die Ortsgröße, die Zahl der Gewerbsgehilfen, die Menge der gebrauchten Rohstoffe usw. Die Zusammenstellung dieser Merkmale findet im Gewerbesteuertarif statt, welcher 1813 Gewerbs- und Betriebsarten ausweist. Die Besteuerung nach dem Reinertrag ist durch Gesetz vom 9. Juni 1899 unbedingt auf 107 vom Gewerbetarif namentlich bezeichnete Gewerbe ausgedehnt und tritt subsidiär überall da ein, wo die für die Betriebsanlage benutzten äußeren Merkmale einen zu hohen oder zu niedrigen Steuersatz ergeben würden. Der Reinertrag ist nach einem zweijährigen ev. kürzeren Durchschnitte durch Abzug der Produktions-, Versicherungskosten, Abschreibungen, Schulden und Lasten zu berechnen. Die Steuersätze sind degressiv. Sie beginnen bei 500 M. Reinertrag mit $^1/_{10}$ Proz., steigen bei einem solchen von 25000 M. auf 3 Proz., erreichen bei einem solchen von 100000 M. $3^1/_2$ Proz. Für die Warenhäuser gelten besondere Normen.

3. Württemberg. Die Gewerbesteuer wurde im Zusammenhang mit der Steuerreform durch Gesetz vom 8. August 1903 neu geregelt. Sie betrifft die stehenden Gewerbe einschließlich der unterirdisch betriebenen Bergwerke und Mineralbrunnen, die mit Gebäuden zusammenhängen, und dinglichen Gewerbeberechtigungen, die Geschäftsbetriebe der Makler, Kommissionäre, Zeitungsverleger, die Privateisenbahnen und die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Den Maßstab der Besteuerung bildet das Arbeitsverdienst des Gewerbetreibenden und der nach Prozenten zu schätzende Ertrag des gewerblichen Betriebskapitals. Die wichtigsten Merkmale für die Einschätzung bilden die Zahl und die Gattung der im Gewerbe verwendeten Gehilfen und die Größe des in ihm angelegten Betriebskapitals. Bei Handelsunternehmungen von außergewöhnlichem Umfang (Warenhäuser, Großmagazine, Versandgeschäfte usw.) ist insbesondere neben der Größe des Betriebskapitals auch die Größe der jährlichen Roheinnahme als Merk-

mal beizuziehen. Beim persönlichen Arbeitsverdienst ist als steuerbares Gewerbeeinkommen anzusehen 10 Proz. bei einem solchen bis 850 M., 20 Proz. bei einem solchen von 850 bis 1700 M., 40 Proz. bei einem solchen von 1700 bis 2250 M., 80 Proz. bei einem solchen von 2250 bis 3400 M. und 100 Proz. bei einem persönlichen Arbeitsverdienst von mehr als 3400 M. Beim Betriebskapital wird der volle eingeschätzte Jahresertrag in Ansatz gebracht. Das Betriebskapital ist nach seinem mittleren Stande und seinem mittleren Werte zu berechnen. Schulden dürfen nicht abgezogen werden. Die Hypothekenbanken dürfen dagegen ihre Pfandbriefschulden in Abzug stellen. Aus einem Betriebskapital von weniger als 700 M. ist ein Ertrag nicht zu berechnen. Die in dieser Weise berechneten Summen des Arbeitsverdienstes und des Ertrages aus dem Betriebskapital bilden den Gewerbekataster (Steuerkapital). Das Finanzgesetz bestimmt jeweils den Steuerfuß, der von dem Steuerkapital zu erheben ist. Für die Berechnung der Hilfspersonen und des Betriebskapitals, für die Versicherungsgesellschaften, die Abgabe der Fassionen ist eine Mehrzahl von besonderen Vorschriften erflossen.

4. Baden. Hessen. Die badische Gewerbesteuer, geregelt durch die Gesetze vom 26. April 1886, 6. Mai 1892 und 9. August 1900, bildete seit Einführung der allgemeinen Einkommensteuer (Gesetz vom 20. Juni 1884) eine Ergänzungssteuer zu jener und hatte die spezielle Funktion, das fundierte Einkommen stärker zur Leistung heranzuziehen. Sie ist mit Gesetz vom 28. September 1906 in die Vermögenssteuer aufgegangen. Die hessische Gewerbesteuer ist seit der Reform der direkten Besteuerung (Gesetze vom 26. April 1886 und 25. Juni und 10. Juli 1895) nur mehr eine Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer. Sie soll das fundierte Einkommen schärfer belasten. Der Maßstab der Gewerbesteuer ist das fixe Steuerkapital und ein Zusatz nach dem Betriebsumfang. Ersteres wird festgestellt nach der Bedeutung des Gewerbes, der Größe des Betriebsortes und nach einer Klassentafel mit 8 Betriebsumfangs- und 3 Ortsklassen. Die Zusatzkapitalien werden nach bestimmten Vorschriften des Klassentarifs, nach dem Mietwert der Geschäftsräume, nach der Zahl der Gehilfen oder nach beiden Merkmalen, mitunter auch nach anderen Kennzeichen berechnet. Der Steuerfuß wird jeweils im Finanzgesetze bestimmt. Der Steuerpflichtige hat sich alljährlich ein Patent zu lösen (Gebühr 0,40 M.), und die Steuerveranlagung erfolgt durch eine Steuerkommission (Bezirkssteuerkommissar und 3 Mitglieder der Gemeinde). Durch Gesetz vom 12. August 1899 im Zusammenhang mit der Reform der Einkommensteuer und der Einführung einer Vermögenssteuer trat sie als staatliche Gewerbesteuer mit der Grund-, Gebäude- und Kapitalrentensteuer außer Kraft. Die Wanderlager sind besonders besteuert.

5. Elsaß-Lothringen. Die Gewerbesteuer wurde durch ein Gesetz vom 8. Juni 1896 den älteren deutschen Vorbildern angepaßt. Man verzichtete auf die Grundvorstellung der französischen Patentsteuer, aus „äußeren Merkmalen“ einen durchschnittlichen Ertrag durch Angleichung zu ermitteln, verzichtete auf die ingeniöse Kasuistik und legte den Reinertrag der Gewerbebetriebe der Besteuerung zugrunde. Dieser Reinertrag wird durch Einschätzung ermittelt, die wiederum sich stützt auf Erklärungen der Pflichtigen über Zahl der Gehilfen und Arbeiter, über Art und Umfang der Betriebsräume, über Umfang und Art der Betriebsmittel. Aus diesen Anhaltspunkten wird dann der Reinertrag der einzelnen Gewerbebetriebe abgeleitet und jeder von ihnen in ein Klassenschema untergebracht. Dieser Klassentarif enthält zunächst verschiedene

Stufen oder Steuerklassen und dann für jede Steuerstufe einen „Mittelbetrag der Ertragsfähigkeit". Letzterer wird berechnet aus dem arithmetischen Mittel der niedrigsten und höchsten Reinertragsziffer, aus denen die betreffende Klasse gebildet wird, z. B. 8. Stufe Ertragsfähigkeit 4000—5000 M. und Mittelbetrag der Ertragsfähigkeit $\frac{4000 + 5000}{2} = 4500$ M. Alsdann wird ein bestimmter Prozentsatz dieses Mittelbetrages als steuerbarer Reinertrag angenommen und auf ihn der Steuersatz von 1,90 Proz. angewendet. Diese Prozentsätze sind wechselnde; sie beginnen bei einem Mittelbetrag von 250 M. mit 20 Proz., steigen allmählich bei 1250 M. auf 50 Proz., bei 4500 M. auf 75 Proz. und erreichen bei 22500 M. und für die höheren Mittelbeträge 100 Proz., sodaß hier der volle Mittelbetrag steuerpflichtig ist. Durch diese Methode hat man auf indirektem Wege eine Degression für die Mittel- und Kleinbetriebe erhalten, wobei die Horizontale erst bei 22500 M. erreicht wird. Durch das Gesetz vom 13. Juli 1901 wurde die Gewerbesteuer für Betriebe, deren Ertragsfähigkeit mit den Einkünften aus anderen Erwerbsquellen zusammen 700 M. jährlich nicht übersteigt, aufgehoben.

6. Österreich. Die ältere Verbindung der Erwerbssteuer nach dem Patente vom 31. Dezember 1812 mit der (früheren) partiellen Einkommensteuer vom 29. Oktober 1849 ist durch das Gesetz vom 25. Oktober 1896 aufgehoben worden. Das neue Gesetz regelt die Gewerbebesteuerung in einer dreifachen Weise. Der allgemeinen Erwerbssteuer unterliegt jeder, der eine Erwerbsunternehmung betreibt oder eine auf Gewinn gerichtete Beschäftigung ausübt. Sodann besteht für den Hausierhandel und das Wandergewerbe eine besondere Steuerform, und endlich werden gewisse Erwerbsunternehmungen und Erwerbsgesellschaften, die zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtet sind, von einer besonderen Erwerbssteuer getroffen. Die eigentliche und normale Form der Gewerbesteuer in Österreich ist die allgemeine Erwerbssteuer, die sich auf alle im Reichsgebiet ausgeübten Gewerbe erstreckt. Von ihr sind befreit der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, die Beschäftigung gegen Lohn, Sold oder Gehalt und endlich die der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Gesellschaften. Steuerfrei sind ferner Unternehmungen des Staats, Arbeiterinnen, die gewöhnliche Handarbeiten verrichten, Hausindustrielle, kleine Landwirte und Pächter, Nebenbeschäftigungen aller Art, deren Jahresertrag 100 Kr. nicht übersteigt usw. Die allgemeine Erwerbssteuer ist eine Repartitionssteuer. Zu diesem Behufe wird eine Erwerbssteuerhauptsumme aufgestellt, die von den einzelnen Steuerpflichtigen aufzubringen ist. Für die erste (zweijährige) Veranlagungsperiode war sie auf 17,732 Mill. Fl. festgesetzt und erhöht sich — vorbehaltlich einer neuen gesetzlichen Regelung — für jede folgende Veranlagungsperiode um 2,4 Proz., wobei jedoch die Beträge der in Aktiengesellschaften verwandelten Privatunternehmungen in Abzug zu stellen sind. Die Besteuerung erfolgt in 4 Erwerbssteuerklassen nach der jährlichen Steuerschuldigkeit:

I. Klasse von über 2000 Kr.
II. „ „ 300—2000 „
III. „ „ 60— 300 „
IV. „ „ unter und bis 60 Kr.

Die Veranlagungsbezirke für die beiden ersten Klassen bilden die Handelskammerbezirke, diejenigen für die beiden letzten die Städte und Industrialorte mit über 20000 Einwohnern und die politischen Bezirke. Die Angehörigen jeder Steuerklasse eines jeden Veranlagungsbezirkes bilden eine Steuergesellschaft und

werden in diese durch die Steuerbehörde eingereiht. Für jede Steuergesellschaft wird ein bestimmter Anteil an der Erwerbssteuerhauptsumme als „Gesellschaftskontingent" ausgeschlagen, welcher auf die einzelnen Mitglieder der Steuergesellschaft zu verteilen ist. Zur Bemessung der Gesellschaftskontingente dienten bei der ersten Veranlagung die bisherige Steuerleistung nach dem alten Rechtsstand. Für die folgenden Veranlagungen dagegen dient als Grundlage das so gebildete Gesellschaftskontingent, von dem verschiedene Abzüge gemacht werden. Wenn die für sämtliche Steuergesellschaften sich ergebende Steuersumme größer oder kleiner ist als die Erwerbssteuerhauptsumme, so hat die Kontingentskommission entsprechend Remedur zu schaffen. Endlich haben die Erwerbssteuerkommissionen, welche zur endgültigen Repartierung gebildet werden, das Gesellschaftskontingent auf die einzelnen Pflichtigen der Steuergesellschaft nach einem Klassentarife aufzuteilen. Die Sätze dieses letzteren steigen von 3 Kr. in der 1. bis auf 2600 Kr. in der 46. Klasse, von wo an sie sich von je 400 zu 400 Kr. erhöhen. Die Kommission weist jedem Steuerpflichtigen denjenigen Steuersatz zu, welcher der mittleren Ertragsfähigkeit seines Gewerbebetriebes angepaßt ist.

7. Frankreich. Die französische Patentsteuer, Droit des patentes, wurde durch Gesetz vom 22. Oktober 1798 eingeführt und ist im wesentlichen in dieser Gestalt unverändert geblieben. Im Gegensatz zu den übrigen direkten Steuern, die Repartitionssteuern sind, ist die Patentsteuer eine Quotitätssteuer. Die Besteuerung erfolgt in 4 Gruppen. Die 1. Klasse umfaßt die gewöhnlichen Kaufleute und Handwerker und somit 4/5 aller Patentsteuerpflichtigen, die 2. die Großunternehmungen des Transportgewerbes, die Bankiers usw., die 3. alle größeren gewerblichen und industriellen Unternehmungen, soweit sie nicht unter die 1. Klasse fallen, Hüttenwerke, Fabriken, Aktien- und ähnliche Gesellschaften, das Hausiergewerbe usw. und endlich die 4. die sogenannten liberalen Berufsarten. Die Steuer wird nach einem Doppelschema erhoben, als fester Satz (droit fixe) und als proportionaler Satz (droit proportionel). Die 1. Klasse zahlt den fixen Satz in 64 Abstufungen von 2—300 Frs., welche in 8mal 8 Abstufungen mit 8 Unterabteilungen mit wieder 8 Ortsklassen zerfallen. Der proportionale Satz richtet sich nach dem Mietwert der gewerblichen Lokalitäten und beträgt in der 1. Betriebsumfassungsklasse 1/15, in der 2.—6. 1/20, in der 7. und 8. 1/40 des Mietwertes. Die 2. Klasse entrichtet nach der Bevölkerungszahl die fixe Abgabe in 5 Unterklassen und als proportionalen Satz 1/15 des Geschäftsmietwertes. Die 3. Klasse wird in 5 Gattungsklassen ohne Abstufung eingeteilt und enthält zahlreiche Rubriken. Der fixe Satz wird hier nach gewissen Merkmalen (Arbeiter, Maschinen, Aktienkapital usw.) mit einem Maximum von fixen oder variablen Sätzen bestimmt. Der Proportionalsatz schwankt zwischen 1/15 und 1/50 des Mietwertes. Endlich die letzte Klasse, die liberalen Berufsarten, zahlt keinen fixen Satz, sondern nur einen proportionalen nach dem Mietwert, und zwar 1/15. Beamte, Lehrer, Flickgewerbe und gemeine Hausierer sind steuerfrei. Dazu kommt noch für einzelne Gewerbe als dritte Abgabe der veränderliche Satz (droit variable), der nach dem Betriebsumfang bemessen wird.

8. England hat keine besondere Gewerbesteuer. Die Gewerbebetriebe unterliegen vielmehr der Einkommensteuer und zwar der Schedula D. Teilweise gewerbesteuerartiger Natur sind auch die Lizenzen.

9. Andere Staaten. Die ältere, seit 1865 in Rußland bestehende Gewerbe-(Handels-)Steuer wurde durch Gesetz vom 5./17. Juni 1884 umgestaltet.

Sie knüpft die Steuerleistung an die Lösung von Handelspatenten an, die teils nach Gewerbegattungs-, teils nach Ortsklassen abgestuft sind. Die Gewerbesteuer der größeren Gewerbe ist eine fixe Katastralsteuer, woneben noch ein Zuschlag nach dem Erwerbe (Einkommen) erhoben wird. Ebenso bestehen in den Balkanstaaten Bulgarien, Serbien nnd Rumänien besondere Ertragssteuern für die gewerblichen Betriebe. In den Niederlanden und in Belgien treffen den Gewerbebetrieb die Patent- und die Personalsteuer. Dagegen fehlen in Italien (wie auch in Sachsen), in Dänemark, Schweden und Norwegen besondere Gewerbesteuern. Ihre Funktion wird hier (mit Ausnahme von Norwegen) durch die Einkommensteuer vertreten. Ebenso kennen die Einzelstaaten der nordamerikanischen Union außer Gesellschaftssteuern (s. u.) als gewerbesteuerartige Abgaben in der Regel nur Verkaufsabgaben und Lizenzen. Die Gewerbesteuer und die Verbrauchssteuern gehen meist in einander über.

§ 10. **Spezialgewerbesteuern.** 1. Die Lizenzen. Wir nennen Lizenzen einmalige oder wiederholte Abgaben, die vom Betrieb gewisser Gewerbe und vom Verschleiß bestimmter Gegenstände erhoben werden. Sie sind teils Zuschläge zu den Gewerbesteuern, teils neigen sie zu den Aufwandsteuern hin und nehmen daher zwischen beiden eine Art Mittelstellung ein. Ihr geschichtlicher Ursprung weist auf das Konzessionsrecht der älteren Gewerbeverfassung hin. Auch heute sind solche für nicht unbedingt freigegebene Gewerbebetriebe aufrecht erhalten worden. Obwohl die Lizenzen an sich mit dem Grundsatz der Gewerbefreiheit unvereinbar sind, haben sie sich gleichwohl in diesem System teils aus gewerbepolizeilichen Rücksichten, teils infolge der Rechtsstellung bestimmter Gewerbebetriebe dem neuen Gewerberechte angegliedert. Sie erscheinen dabei in einer dreifachen Funktion. 1. Sie sind Konzessionsgebühren (Lizenzgebühren) für die einmalig erlangte oder periodisch wiederholte Befugnis, bestimmte Waren zu produzieren oder mit ihnen Handel zu treiben. Sie werden nach der Höhe der verursachten Kosten (Kostenersatzmoment) festgesetzt. 2. Sie sind eigentliche Steuern, spezielle Gewerbesteuern, die auf Grund von äußeren Merkmalen bemessen werden (Betriebsumfang, Größe und Mietwert der Geschäftsräume) und daher teilweise und mittelbar in das Gebiet der Aufwandbesteuerung hinüberspielen. 3. Sie konkurrieren mit andern Steuerformen, bezwecken die Sicherung der Hauptsteuer und dienen dann als Hilfsmittel der Kontrolle von Herstellung und Verschleiß bestimmter Waren. Hier erscheinen sie dann als mäßige Zuschläge zu jenen Abgaben.

Das Geltungsbereich der Lizenzen ist Frankreich, England, Rußland und die Vereinigten Staaten von Amerika.

Gesetzgebung. 1. Frankreich. Schon in den Zeiten des Ancien Régime kannte man derartige Auflagen, namentlich seit 1680 das droit annuel für Schank-

und Speisewirtschaften. Die neuere Gesetzgebung (Gesetz vom 28. Juni 1816) knüpft daran an und hat die Lizenzen als ein Anhängsel an die Getränkesteuern und einzelne andere Abgaben (Tabak, Transportunternehmungen) entwickelt. Sie sind Jahressteuern, die nach Orts- und Betriebsumfangsklassen erhoben werden, und für die ein besonderes verwaltungsrechtliches Verfahren eingerichtet ist.

2. England. Auch hier stammen die Lizenzen aus dem älteren Gewerbepolizeirechte. Sie sind: 1. Lizenzen in Verbindung mit Waren, die Verbrauchssteuern unterliegen (Getränke, Tabak). Sie treffen in 3 Abteilungen je die Fabrikanten, die Großhändler und Verschleißer in 74 Abstufungen; 2. Lizenzen der Rechtsanwälte, Notare, Gerichtsbeamten, des Notenbankgeschäfts und des Betriebs gesundheitsschädlicher Fabriken u. a. m. Sie zählen teils zu den Stempelsteuern, teils zur Akzise. — Auch in anderen Ländern sind die Lizenzen vertreten, in Belgien, Dänemark, Italien, Norwegen, Rumänien, Rußland, Schweden, Spanien und in den Vereinigten Staaten von Amerika. Der deutschen Rechtsentwicklung sind sie im ganzen fremd.

Eine Art Lizenz ist auch die Betriebssteuer in Preußen (Gesetz vom 24. Juni 1891), die für den Betrieb der Gast- und Schankwirtschaft und vom Kleinhandel mit Spirituosen als eine Art Konzessionsgebühr erhoben wird. Diese Zuschläge zur Gewerbesteuer betragen für jede Betriebsstätte jährlich in der IV. bis I. Steuerklasse je 15, 25, 50 und 100 M. und 10 M., wenn der Gewerbetreibende überhaupt von der Gewerbesteuer befreit ist.

Auch die neuerdings durch das Kreis- und Provinzialabgabengesetz (Gesetz vom 23. April 1906) zugelassene Konzessionssteuer für die Schankgewerbe hat den Charakter einer Lizenz. Die auswärtigen Vorbilder sind hier wohl dem Gesetzgeber vorgeschwebt.

2. Die Wandergewerbe- oder Hausiersteuern[1]). Neben dem Betrieb der stehenden Gewerbe besteht seit altersher der Gewerbebetrieb im Umherziehen (Wandergewerbe, Hausierhandel, Kolportage). Bei der gesetzlichen Regelung sind verschiedene Gesichtspunkte in Betracht zu ziehen, da sich gewerbepolizeiliche Erwägungen und sittlichkeits- und sicherheitspolizeiliche Rücksichten geltend machen. Neuerdings gesellen sich auch hierzu Maßregeln, die auf ein Schutzsystem der kleinen, vor allem lokalen, stehenden Gewerbebetriebe gerichtet sind. Mit diesen Absichten hat man regelmäßig auch eine Steuer verknüpft, die sich als Zuschlag zur Gewerbesteuer darstellt und zugleich ein Mittel ist, den Wanderhandel unter schärfere Kontrolle zu stellen. Für die Höhe der Steuer ist es entscheidend, ob man nur fiskalische Zwecke verfolgt, oder ob und inwieweit man damit zugleich auch Schutzmaßregeln für den örtlichen Kleinhandel zu verwirklichen sucht. Wir unterscheiden für die steuertechnische Durchführung zwei Systeme:

---

1) R. Meyer, Zur Geschichte der Hausiersteuern im Deutschen Reich. Finanzarchiv 2, S. 92. — Zeller, Die Besteuerung der Wandergewerbe in Württemberg. Finanzarchiv 9, S. 203; Endrucks, Die Besteuerung des Wandergewerbes in den deutschen Bundesstaaten. Leipzig 1906.

das deutsche, das selbständig gestellte Wandergewerbesteuern bevorzugt, und das ausländische, das sie in den Rahmen der allgemeinen Gewerbesteuer einfügt. Die Wandergewerbesteuer schließt sich an die Lösung eines Wandergewerbescheins (Patent, Zertifikat, Lizenz) an und ist regelmäßig nach dem Betriebsumfang des Gewerbebetriebs oder seiner Beschaffenheit klassenweise abgestuft. Der Ertag der Steuer fließt entweder der allgemeinen Staatskasse zu oder wird den Gemeinden (Kreisen) überwiesen oder ist endlich überhaupt zugunsten der lokalen Kleingewerbetreibenden zu verwenden. Eine weitere Differenzierung der Steuersätze findet auch danach statt, ob es sich um einfachen Wanderhandel (Hausiergewerbe) oder um Wanderlager oder Wanderauktionen handelt. Jener wird mit den niedrigeren Sätzen, diese werden mit höheren Sätzen belastet. In dieser Tatsache tritt das Schutzmoment besonders deutlich zutage. Die Sonderbesteuerung der Wanderlager und Wanderauktionen spielt bereits auf das Gebiet steuerpolitischer Vorgänge hinüber, die, wie bei Warenhaussteuern (s. u.), vor allem „mittelstandspolitische" Zwecke durch die Mittel der Besteuerung verfolgen. Wir werden alsbald Gelegenheit haben, auf die prinzipielle Bedeutung dieser Frage näher einzugehen.

Gesetzgebung. I. Wandergewerbesteuer: Preußen (Gesetz vom 3. Juli 1876), durchschnittlich 48 M. (niedrigster Satz 6 M., höchster Satz 144 M.). Bayern (Gesetze vom 15. März 1879 und 20. Dezember 1897), Normalanlage 40 M., Betriebsanlage 1—1200 M. Württemberg (Gesetz vom 15. Dezember 1899). Geringe Wandergewerbe 1—6 M., andere Hausiergewerbe 2—150 M. Sachsen (Gesetz vom 1. Juli 1878). 50—60 M. Österreich (Gesetz vom 25. Oktober 1896). Erwerbsteuersätze: Frankreich 15—120 Frs. nebst Zuschlag nach dem Mietwert. England 5 Sh. für einen Polizeibezirk und 6 d. für Indossierung des Zertifikats in einem anderen Polizeibezirk. — II. Wanderlager und Wanderauktionen: Preußen (Gesetz vom 27. Februar 1882) je 30, 40 und 50 M., und zwar für die Wanderlager wöchentlich und für die Wanderauktionen täglich. Bayern (Gesetz vom 20. Dezember 1897) Normalanlage 50 M., Betriebsanlage 2 Proz. des Geldwertes der angemeldeten oder geschätzten Waren. Sachsen (Gesetz vom 23. März 1880). Neben der Wandergewerbesteuer ein 100prozentiger Zuschlag zum Jahresbetrag für jede Verkaufsstätte und jede angefangene Woche.

3. Die Warenhaussteuer (Sondersteuer von Basaren, Großmagazinen und Versandgeschäften)[1]. Zu den neuesten, praktisch

[1] Rehm, Gegen die Warenhaussteuer. Leipzig 1900; Wernicke, Die Sonderumsatzsteuer im Lichte der Gewerbefreiheit und Gewerbeordnung. Berlin 1902; Wernicke, Die Umsatzsteuer auf Warenhäuser in rechtlicher Beziehung. Finanzarchiv 21, S. 606; v. Heckel, Das Problem der Warenhäuser und die Warenhaussteuer. Dresden 1902; Gehrig, Die Warenhaussteuer in Preußen. Leipzig 1904; Zimmermann, Warenhaussteuer. Annalen des Deutschen Reichs. 1905.

wie prinzipiell am meisten umstrittenen Spezialgewerbesteuern zählt die Warenhaussteuer. Wir verstehen darunter eine Sonder- oder Präzipualbelastung bestimmter Formen des Großbetriebs im Kleinhandel. Bei der Vielgestaltigkeit und der stets wechselnden Erscheinung dieser Unternehmungen läßt sich das Steuerobjekt, das Warenhaus, nicht sicher beschreiben. Das Steuerrecht muß sich daher damit bescheiden, bestimmte charakteristische Merkmale festzuhalten. Die Warenhaussteuer wird auf solche Unternehmungen anzuwenden sein, deren Betrieb sich in den Formen des Kleinhandels, des Absatzes im Kleinen (Detailhandel) vollzieht, deren Organisation auf dem kapitalistischen Großbetrieb mit möglichster Ausnutzung entwickelter Verkehrsformen beruht, die eine große Mannigfaltigkeit der feilgehaltenen Warengruppen aufweisen und endlich kaufmännische Geschäfte mit der Absicht, einen Geschäftsgewinn zu erzielen, darstellen. Die konkreten Erscheinungsformen dieser Betriebe sind daher sehr verschieden. Als Warenhäuser sind daher nicht anzusprechen Konsumvereine und Offiziers- und Beamtenwarenhäuser, die nur die Bedürfnisse ihrer Mitglieder decken, die großen Spezialgeschäfte, die den Absatz von Artikeln besonderer Eigenart und Qualität pflegen, und schließlich die Schleuder- und Ramschgeschäfte, die aus Konkursmassen, Nachlässen, Inventurräumungen usw. meist minderwertige Waren zu auffallend billigen Preisen und in entsprechenden Geschäftslokalen ausbieten.

Ein weiteres, charakteristisches Merkmal der Warenhaussteuer ist ihr Zusammenhang mit der sog. „Mittelstandspolitik". Sie hat nicht allein ein fiskalisch-steuerpolitisches Ziel, die stärkere Belastung der leistungsfähigeren Großbetriebe im Kleinhandel, sondern sie soll ausgesprochenermaßen ein Kampfmittel gegen die erdrückenden Einflüsse der Konkurrenz dieser Unternehmungsreform gegenüber dem historisch überkommenen Kleinhandel sein. Sie soll in letzter Linie einen Ausgleich zwischen beiden Betriebsformen herbeiführen („soziales" Prinzip der Steuer). Dem Maße nach scheiden sich die Vertreter einer scharf ausgeprägten Warenhaussteuer in zwei Parteien. Die Einen wollen in ihr ein Mittel anwenden, um die Warenhäuser überhaupt als Formen der Bedarfsdeckung aus dem Geschäftsleben auszuschalten und sie als Konkurrenten der Kleinhandelsbetriebe zu vernichten („Erdrosselungssteuer"); die Andern beabsichtigen lediglich die Auswüchse ihrer Konkurrenz und ihren Druck auf die Kreise des Kleinhandels zu bekämpfen. Sie wollen nur ihre Mitbewerbung beschränken. Die Gesetzgebung

hat stets den letzteren Standpunpt eingenommen. Dagegen vertreten auch heute noch die zielbewußten „Mittelstandspolitiker“ die erstere Anschauung. Und in Staaten, wo bereits Warenhaussteuern bestehen, haben sie auf deren Verschärfung hingedrängt (Preußen, Bayern).

Unter dieser Begründung ist die Warenhaussteuer zu verwerfen. Denn sie verquickt mit ihr Zwecke, die an sich der Steuer fremd sind und darauf hinauslaufen, das sog. „sozialpolitische“ Prinzip (Regulierung der Vermögens- und Einkommensverteilung) durch die Besteuerung zu verwirklichen. Es ist schon an anderer Stelle (s. o. S. 126) mit diesen Tendenzen kritisch abgerechnet worden. Sie sind aus prinzipiellen, wie praktischen Gründen zu verwerfen. Dazu kommt noch, daß die Warenhaussteuer nicht den Großbetrieb an sich oder im Kleinhandel als solchen erfaßt, sondern sich nur gegen ihn richtet, wenn er in einer bestimmten Gestalt des kapitalkräftigen Großbetriebs ohne enge Begrenzung des Warenkreises erscheint.[1]) Damit leben, wie so oft in der Mittelstandsbewegung, veraltete Schranken des Geschäftsbetriebs aus den Zeiten der Zunftverfassung wieder auf. Wenn wir daher eine Warenhaussteuer motivieren wollen, so muß die Begründung einen andern Ausgangspunkt wählen. Ohne Zweifel stellt die großkapitalistische Form des „Kleinhandels im großen“ eine besonders leistungsfähige Betriebsart dar. Denn die Warenhäuser nehmen durch die Ausnutzung aller Vorteile des Großbetriebs, durch ihre Konzentration des Absatzes, ihre Verkaufsorganisation und ihre kolossalen Umsätze im Wirtschaftsleben und bei der Einkommensbildung eine ganz andere Stellung ein als die älteren überkommenen Typen des Warenhandels im kleinen. Die Warenhäuser sind daher unbedingt leistungsfähigere Steuerobjekte. Es entspricht daher durchaus der Besteuerung nach dem Prinzipe der Leistungsfähigkeit, wenn sie stärker zur Belastung herangezogen werden als der übrige Kleinhandel. Ob aber hierzu der bisher von der Gesetzgebung eingeschlagene Weg der richtige ist, läßt sich bezweifeln.

Die Warenhaussteuer ist den Ertragssteuern beizuzählen. Sie macht in ganz typischer Weise den Versuch, die Warenhausbetriebe auf der Grundlage von äußeren Merkmalen zu besteuern und

---

1) Daß auch auf andern Gebieten die Neigung besteht, den unbequemen Großbetrieb durch Sondersteuern zu schwächen, zeigen die Versuche, für die Großmühlen differenzierende Steuersätze einzuführen. Jedenfalls ist die ganze Tendenz voll rückschrittlicher Gesichtspunkte und für eine gesunde Entwickelung der Volkswirtschaft höchst bedenklich.

schließt aus diesen auf den Ertrag zurück. Die Merkmale, die hierzu gewählt werden, sind ziemlich roh und einfach und deuten mehr auf das ältere Ertragssteuersystem hin denn auf die neuere rationelle Fortbildung, die in ihren Methoden immerhin schon der Aufsuchung des Einkommens näher kommt. Für die Entwickelung der Warenhaussteuer ist es eben bezeichnend, daß die ersten praktischen Versuche aus Frankreich stammen (seit 1880), wo man in der Hauptsache an den älteren Ertragssteuerformen festgehalten hat. Die Steuertechnik kann dabei einen doppelten Weg gehen, entweder die Fortbildung der bestehenden Steuerformen, besonders der Gewerbesteuer oder der Einkommensteuer, oder die Einrichtung besonderer selbständiger Steuern versuchen.

Die Fortbildung der Gewerbesteuer würde in Anlage und Steuersätzen die höhere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck zu bringen haben, wobei naturgemäß die sonstige Struktur und Einrichtung dieser Abgabe maßgebend sein würde. Die Differenzierung liegt dann wesentlich in der degressiven Gestaltung der Steuersätze. Dabei kann man entweder von einer Besteuerung nach dem Ertrage ausgehen und die Steuersätze verstärken oder durch die Veranlagung nach dem Anlage- und Betriebskapital oder nach sonstigen, äußeren Merkmalen die höhere Besteuerung bewirken. Die Anknüpfung an den Ertrag ist empfehlenswerter als ein Schritt in der Richtung der Reinertragsbesteuerung. Diese Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit würde nicht auf Warenhäuser beschränkt sein, sondern alle Großbetriebe im Kleinhandel schlechthin erfassen.

Bei Benutzung der Einkommensteuer zu diesem Zwecke würden ähnliche Gesichtspunkte maßgebend sein.

Die selbständigen Warenhaussteuern bilden zwar einen Bestandteil der ganzen Erwerbsbesteuerung, sind aber aus dem Zusammenhang mit dem System der übrigen Ertragssteuern losgelöst. Sie wollen vielmehr im Prinzip der formalen Doppelbesteuerung Sondersteuern auf die Warenhäuser zu deren Präzipualbelastung einrichten. Die wichtigsten steuertechnischen Formen sind folgende:

1. Die Branchensteuer. Die Warenhäuser werden auf Grund ihrer Umsätze von einem bestimmten Betrage an als „Warenhäuser“ charakterisiert und zu einer besondern Abgabe, der Warenhausabgabe, veranlagt. Dadurch erwerben sie das Recht, eine bestimmte Anzahl von Warenbranchen zu führen. Für jeden Artikel, der die Warengruppen erweitert, sind je nach dem veranschlagten oder erwarteten Umsatz weitere Zuschläge zu entrichten.

2. Die Filialensteuer. Zentralisierte Betriebe, die durch

Errichtung von Filialen oder Verkaufsstätten an verschiedenen Orten Kleinhandel im großen betreiben, sollen dadurch stärker belastet werden, daß für jede Filiale oder Verkaufsstätte eine besondere Zuschlagssteuer, eventuell in Kombination mit den Umsätzen, erhoben wird.

3. Die Hilfspersonalsteuer. Sie wird umgelegt nach der Zahl des angestellten Hilfspersonals. Die Sätze für jeden Angestellten sind in einem fixen Betrage ausgedrückt, oder sie sind progressiv geordnet, indem eine bestimmte Zahl von Angestellten, die dem Umfang eines größeren Mittelbetriebes entspricht, steuerfrei ist, für jeden weiteren Angestellten sind progressiv oder degressiv steigende Abgabesätze zu entrichten. Die Steuersätze können dann noch nach der Einwohnerzahl des Ortes (Ortsklassentarif) abgestuft oder es können mit ihr Zuschläge nach Warengruppen (Branchentarif) verknüpft werden.

4. Die Umsatzsteuer. Sie geht von einem Mengenbegriff, dem Umsatz eines Warenhauses, aus. Man versteht darunter den Bruttoumsatz oder den gesamten in einem Geschäftsjahre für die im Warenhausbetrieb abgesetzten Waren erzielten Erlös, die Summe der Einnahmen, die durch die Kasse gehen und durch die Summierung der Kaufsummen ermittelt werden. Von diesem Betrage wird dann ein bestimmter Steuersatz in festen Prozenten oder mit wachsenden Quoten erhoben. Die Steuerpflicht beginnt meist bei gewissen Minimalumsätzen, z. B. bei 400 000 M. (Preußen). Geschäfte mit geringeren Jahresumsätzen bleiben von der Warenhaussteuer frei. Mit den Umsatzziffern hat man in der Regel die Zahl der Warengruppen verbunden. Die Steuer setzt voraus, daß in dem Kaufhause gleichzeitig eine Mehrzahl von Warengruppen feilgehalten werden. Darin findet man erst den Begriff eines Warenhauses.

Die Warenhaussteuer in der Form der Umsatzsteuer erscheint noch immer die beste Lösung, wenn man an einer derartigen formalen Sonderbesteuerung der Warenhäuser festhalten will.

Gesetzgebung. 1. Preußen (Gesetz vom 18. Juli 1900). Steuerobjekte sind die Warenhäuser und sonstigen Großbetriebe des Kleinhandels, die mit mehr denn einer vom Gesetze unterschiedenen Warengruppe handeln, und deren Jahresumsatz einschließlich der Filialen) 400 000 M. übersteigt. Diese Warengruppen sind vier: Material-, Kolonial-, Eß- und Trinkwaren und Droguen; Kurzwaren, Bekleidungs- und Wohnungseinrichtungsgegenstände; Haus-, Küchen- und Gartengerätschaften; Gold-, Silber-, Juwelier-, Kunst-, Luxus- und Galanteriewaren. Steuerfrei bleiben solche Betriebe von Genossenschaften und Vereinen, die ausschließlich die eigenen Bedürfnisse ihrer Mitglieder decken, und die durch das Gewerbesteuergesetz vom

24. Juni 1891 und das KA.-Gesetz vom 14. Juli 1893 freigestellten Geschäftsbetriebe. Die an sich steuerfreien großen Spezialgeschäfte werden steuerpflichtig, wenn sie aus der Zerlegung eines Warenhauses in Spezialitäten entstanden sind, um den Warenhausbetrieb zu verhüllen. Die Steuersätze richten sich nach dem Umsatz (Umsatzsteuer), sind degressiv, beginnen bei einem Umsatz von 400 000 M. mit 1 Proz. und erreichen, mäßig wachsend, bei einem solchen von 1 000 000 M. 2 Proz. Bei mehreren Verkaufsstätten ist die Steuer von jeder zu erheben. In bestimmten Fällen sind Ermäßigungen vorgesehen. Die Warenhaussteuer fließt den Gemeinden zu und zwar zunächst zur Erleichterung der Abgaben der Gewerbesteuerpflichtigen der 3. und 4. Gewerbesteuerklasse und im übrigen zur Bestreitung von Gemeindebedürfnissen.

2. Bayern (Gewerbesteuergesetz vom 9. Juni 1899). Die Warenhäuser, Großbazare, Großmagazine, Abzahlungs- und Versteigerungsgeschäfte sowie alle Großbetriebe des Kleinhandels, die durch Ausdehnung und Geschäftsverfahren von den überkommenen Formen des Ladenhandels wesentlich abweichen, werden mit einer steigenden Normalanlage belegt, die unter Hinzurechnung der Betriebsanlage nicht unter ½ und nicht über 3 Proz. des Geschäftsumsatzes betragen soll.

3. Württemberg (Gesetz vom 8. August 1903). Von Warenhäusern kann eine Steuer zugunsten der Gemeinden und Amtskörperschaften erhoben werden und zwar in Gemeinden bis 10 000 Einwohner bei einem Jahresumsatz von 80 000 M., in Gemeinden von 10—50 000 Einwohnern bei einem solchen von 150 000 M. und in Gemeinden mit über 50 000 Einwohnern bei einem solchen von 200 000 M. Die Warenhaussteuer erscheint in der Form von Zuschlägen zur Gewerbesteuer, die von den Gemeinden in der Höhe von 20—50 Proz. unter Berücksichtigung gewisser Modalitäten erhoben werden können.

4. Sachsen (Verordnung vom 12. Mai 1896). Umsatzsteuer der Stadtgemeinden (bis 2 Proz.).

5. Baden (Gesetz vom 31. Juli 1904). Die Warenhaussteuer ist eine Gemeindeabgabe, die von allen Großbetrieben des Kleinhandels erhoben wird. Die Steuerpflicht beginnt mit einem Jahresumsatz von 200 000 M. und ist von den im Großherzogtum betriebenen Warenhäusern zu entrichten. Auch Warenhäuser außerhalb des Großherzogtums, die in Baden Filialen haben, unterliegen der Steuer, wenn der Jahresumsatz dieser zusammen 30 000 M. übersteigt. Die Steuer beginnt bei einem Umsatz von 200 000—400 000 M. mit 2 pro Mille und steigt von je 200 000 zu 200 000 M. um je 1 pro Mille. Bei Umsätzen von über 1 000 000 M. steigen die Steuersätze von je 100 000 zu 100 000 M. um je 1 pro Mille für jedes angefangene 100 M. Der Betrag der Warenhaussteuer darf aber im ganzen 10 Proz. des gewerblichen Ertrages des Gesamtbetriebes nicht überschreiten.

6. Braunschweig (Gesetz vom 31. Juli 1904). Die Warenhaussteuer ist eine Gemeindeabgabe und trifft alle Großbetriebe im Kleinhandel, einschließlich der Produktivgenossenschaften und Konsumvereine, mit einer Umsatzsteuer, die 2 Proz. des Umsatzes nicht überschreiten darf. Der Ertrag der Warenhaussteuer ist zur Förderung des Kleinhandels und des Handwerks zu verwenden. ⅔ sind zu dieser Verwendung den Gemeinden unmittelbar zu überlassen, während ⅓ an die Staatskasse zu dem gleichen Zwecke abzuführen ist.

7. Anhalt (Gesetz vom 18. Mai 1905). Die Warenhaussteuer ist hier eine fakultative Gemeindeabgabe. Sie trifft als Umsatzsteuer Warenhäuser, Großbazare, Großmagazine, Abzahlungs-, Versteigerungs- und Versandgeschäfte, wenn der Jahresumsatz mindestens 100 000 M. beträgt. Die Steuersätze beginnen mit

1 pro Mille und steigen allmählich auf 10 pro Mille bei einem Umsatz von 900 000 M. und mehr. Die Warenhaussteuer ist eine Gemeindeabgabe in den Stadtgemeinden, die auf dem Umsatz beruht. Der Steuersatz darf 2 Proz. vom Umsatz nicht überschreiten, die Steuerpflicht beginnt zwischen 40 000 und 100 000 M. Umsatz.

8. Frankreich. Die Warenhäuser werden seit 1880 im Rahmen der Patentsteuer getroffen. Der Steuersatz besteht aus einer Kombination von Abgaben für jede Warengruppe, für jeden Angestellten und einem Prozentteil des Mietwertes der Geschäftslokalitäten. Die Höhe der Steuersätze hat mehrfach gewechselt. Seit 1889 und 1893 je 100 Frs., 50 Frs. und 12½ Proz. des Mietwertes.

9. Missouri. In Städten mit über 50 000 Einwohnern wird in Großbetrieben des Kleinhandels, die mehr als 15 Angestellte beschäftigen, eine Warenhaussteuer nach der Zahl der Warengruppen (Branchen) erhoben. Es werden 73 Warenklassen gebildet. Eine Warengruppe ist steuerfrei, für jede weitere Klasse, die hinzukommt, ist ein Zuschlag von 310—500 Dollar zu entrichten.

4. Die Bergwerksabgaben.[1]) Die Abgaben vom Bergbau stehen im engsten Zusammenhang mit der Entwickelung des Bergbaus als Regal. Sie sind verknüpft mit der Verleihung von Bergwerksrechten an Privatpersonen und mit der Beaufsichtigung dieser Bergwerksbetriebe. Ihnen fehlt daher auch der eigentliche Steuercharakter, sondern sie sind Leistungen an den Bergwerksherrn für die Verleihung der Gerechtsame, die jenem gehörigen Bergmineralien zu gewinnen. Sie sind daher Hebungen aus dem Rechtstitel der Regalität und haben gebührenartige Bedeutung. In der neueren Entwickelung des Bergrechts, mochte man nun die alte Regalität festhalten oder den Bergbau frei erklären, ist der volkswirtschaftliche Gesichtspunkt, eine möglichst reichhaltige Gewinnung der Bodenschätze zu sichern, der herrschende geworden; die fiskalischen Interessen sind zurückgetreten. Diesem Ziele mußten auch die älteren, roh nach dem Bruttoertrage bemessenen Bergwerksabgaben weichen. Sie drückten den Betrieb und erschwerten die Ausbeutung der Bodenschätze. Infolgedessen hat man sie entweder ganz beseitigt oder doch stark herabgesetzt.

Im Systeme der modernen Erwerbsbesteuerung ist für besondere Bergwerkssteuern kein Platz. Neben etwaigen Gebühren, die sich allenfalls rechtfertigen lassen, wird der Reinertrag aus dem Bergbau passend durch die Einkommen- oder Gewerbesteuer oder auch durch besondere Gesellschaftssteuern getroffen.

Allerdings hat die Umsatzsteuer (Besitzwechselabgabe) zugunsten der Kommunalfinanzen (Preußen) vielfach wenigstens die Wirkung eigentlicher Bergwerkssteuern.

---

1) Arndt, Die Besteuerung der Bergwerke. Jahrb. f. Nat. u. Stat. N. F. II; Arndt, Bergbau und Bergbaupolitik. Leipzig 1894 (Hand- und Lehrbuch der Staatwissenschaften I, 11), S. 170 ff.

In **Deutschland** betrachtete man seit dem 12. und 13. Jahrhundert den Bergbau als königliches Regal. Er wurde teils in eigener Regie von der Krone betrieben, oder noch häufiger wurde seine Nutzung gegen bestimmte Abgaben an Privatpersonen abgetreten. Seit dem Untergang der Hohenstaufen und mit Erstarkung der landesherrlichen Gewalt in den Territorien bemächtigten sich aber die Landesherren des Bergregals in ihren Gebieten und nutzten es in den gleichen Formen aus wie ehemals die deutschen Könige. Die Beliehenen hatten neben recht hohen Konzessionsabgaben noch laufende Bergwerkssteuern zu entrichten, deren Höhe meist nach dem Rohertrage der Ausbeute bemessen war, z. B. der 10. Kübel Erz (Österreich). Diese Auflagen, Bergwerksfrohne, Bergwerkszehent, haben sich oft lange erhalten und bilden die geschichtlichen Vorläufer der meisten Bergwerksabgaben, die ja noch lange vom Bruttoertrag erhoben wurden. In neuerer Zeit ist an Stelle des Regals das Berghoheitsrecht getreten, aus dem ein Aufsichtsrecht über den privaten Bergbau abgeleitet wurde. Die Bergwerksabgaben sind daher zu Gebühren geworden oder ganz aufgehoben worden. Die Besteuerung des Bergbaus ist gegenwärtig ein Bestandteil der Erwerbsbesteuerung geworden. Dagegen gelang es den Königen in **Frankreich**, das Bergregal der Krone zu sichern. Sie leiteten aus diesem das Recht auf den Bergwerkszehnten ab und verteidigten dieses mit Erfolg gegen die Ansprüche der Grundherren. Seit dem 17. und 18. Jahrhundert wurde die Ausbeute bestimmter Bodenschätze im ganzen Staate an Generalunternehmer gegen hohen Pachtzins überlassen. Während der Französischen Revolution wurden die Bergwerke zum Nationaleigentum erklärt und an die Konzessionäre verpachtet. Diese hatten dafür Abgaben, „Grundzinsen“ (redevances), zu leisten, in denen wenigstens im Worte die Vorstellung der alten Regalität fortlebt. In den Jahren 1810 und 1839 wurden die Verhältnisse des Bergbaus neu geregelt. Das Prinzip des Bergwerksregals, das der Krone zustand, beherrscht auch die Rechtsentwickelung in **England**. Die englischen Könige verliehen auf Grund dieses Rechtstitels gegen hohe Abgaben das Bergwerkseigentum an Privatpersonen. Seit dem 15. und 16. Jahrhundert kämpfen die Grundbesitzer mit der Krone um das Recht der Schürfung am eigenen Boden und dessen Erklärung zu einem Bestandteil des Grundeigentums. Schon seit Karl I. ist dieser Kampf zugunsten der Grundbesitzer entschieden und die Bergwerksgerechtigkeit mit dem Boden untrennbar verbunden. Das Bergwerkseigentum steht dem Grundbesitzer zu,

und nur die Gold- und Silberbergwerke sind Eigentum der Krone. Diese Errungenschaft hat sie wenigstens aus der Epoche des Merkantilsystems in die neuere Zeit herübergerettet.

Gesetzgebung. 1. Preußen (Gesetz vom 20. Oktober 1862). Die Bergwerke unterliegen einer Bergwerksabgabe von 2 Proz. nach dem Wert der Produkte zur Zeit des Absatzes. Die Eisenerzbergwerke sind steuerfrei. Seit 1. Januar 1895 ist die staatliche Bergwerkssteuer außer Hebung gesetzt (Gesetz vom 14. Juli 1893). Das Bergwerkseinkommen unterliegt der Einkommensteuer und den Kommunalabgaben.

2. Bayern erhebt eine feste Grubenfeldabgabe von 9 Kr. (26 Pfg.) vom ha Oberfläche oder bei Längsfeldern von je 20 m Länge. Der Ertrag der Bergwerke unterliegt der Gewerbesteuer.

3. Sachsen. Bei Schürffeldern sind für 1000 Quadratlachter (5,29 ha) von den Gold- und Silberbergwerken 1 NGr., von den übrigen Bergwerken 2 NGr. für jede Maßeinheit des Schürffeldes zu entrichten. Im übrigen ist die allgemeine Einkommensteuer zuständig.

4. Österreich. Die ältere, mehrfach ermäßigte Bergwerksfrone wurde durch Gesetz vom 28. April 1862 aufgehoben. An ihre Stelle ist jetzt die Personaleinkommensteuer getreten. Außerdem besteht eine Massengebühr von 8 Kr. jährlich für ein Grubenmaß von 12544 Quadratklafter (4,51 ha) und ein Tagmaß von 32000 Quadratklafter (7,15 ha). Die Gebühr kann bis auf die Hälfte ermäßigt werden (Verordnung vom 21. März 1865). Für jeden Freischurf ist eine Jahresgebühr von 8 Kr. zu entrichten.

5. Frankreich, Die französische Bergwerkssteuer (redevance des mines) zerfällt in eine feste Gebühr (redevance fixe) von 10 Frs. für 100 ha des Konzessionsfeldes und in eine proportionale Gebühr (redevance proportionelle) von 5 Proz. des Reinertrages und Zuschlagszentimes (Gesetz vom 21. April 1810, Verordnung vom 6. Mai 1839)) Dazu kommt noch die Grundsteuer für die nicht verliehenen Bergwerke (minières et carrières), die Stein-, Erd-, Schwefel- und Alaunbrüche sowie für die Torfstiche die Patentsteuer.

6. England. Hier bestehen keine besonderen Bergwerksabgaben. Vielmehr tritt hier die Sched. D der Einkommensteuer ein.

5. Sondersteuern von den gesellschaftlichen Unternehmungsformen.[1]) Die besonderen Schwierigkeiten, die zu überwinden sind, um Aktien-, Kommandit-, Berggewerkschaften- und sonstige Erwerbsgesellschaften, sowie Genossenschaften, Korporationen,

1) Schanz, Die direkten Steuern Hessens und ihre neueste Reform. Finanzarchiv 2, S. 317—322; Antoni, Die Steuersubjekte. Finanzarchiv 5, S. 1009—1033; Schanz, Besteuerung der Aktiengesellschaften in den deutschen Staaten. Wochenschrift für Aktiengesellschaften und Bankwesen. 1892. Nr. 20, S. 191; Hecht, Die staatliche Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland. Finanzarchiv 7, S. 437 ff.; Schanz, Die Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv 9, S. 417 ff.; Feitelberg, Die Einkommenbesteuerung nichtphysischer Personen. Jena 1900; Dehlinger, Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Württemberg. Finanzarchiv 21, S. 499 ff.; v. Heckel. Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland. Bankarchiv 4, Nr. 4, S. 49—55.

Versicherungsanstalten und ähnliche Steuerobjekte den bestehenden Gewerbesteuern anzugliedern, haben sich öfters zu Versuchen verdichtet, selbständige Gesellschaftssteuern einzuführen. Sie sind teils Sondersteuern mit selbständiger Funktion, oder sie erscheinen als besondere Zuschläge zu andern Steuerformen und haben alsdann die höhere oder besondere Leistungsfähigkeit der gesellschaftlichen Unternehmungsformen zu berücksichtigen. Diese Gesellschaftssteuer wird veranlagt nach dem Reinertrag, der in einem Geschäftsjahr erwirtschaftet worden ist. Unter Reinertrag werden diejenigen Überschüsse verstanden, die nach Abzug der Betriebs-, Verwaltungs- und Unterhaltungskosten sowie der Schuldzinsen und rechtsverbindlichen Lasten vom Betriebsrohertrag übrig bleiben. Dabei ist die Erscheinungsform und die Verwendung dieser Überschüsse für die Steuerpflicht unerheblich, ob sie als Dividenden oder Gewinnanteile an die Gesellschafter verteilt oder zu Rücklagen zum Reservefonds, zu Kapitalvermehrungen, Heim- und Rückzahlungen, zu Tantiemen, Spenden usw. verwendet werden. Schwierigkeiten verursacht dabei die Behandlung der einzelnen Abzugsposten, der Einkünfte der Leiter der Gesellschaft (Direktion), die ja teilweise einen Bestandteil des Unternehmergewinns darstellen, sowie endlich die Bestimmung des Orts zur Erfüllung der Steuerpflicht. Die Steuersätze sind entweder proportionale, wie in Österreich, oder progressive, wie in Rußland. Die Steuerprogression ist aber zu verwerfen. Denn die Grundlage der wachsenden Steuersätze ist die Tatsache und Vorstellung, daß mit der Zunahme der Einkommensgröße auch die Leistungsfähigkeit steigt. Sie knüpft also an die Wirtschaft als Verwendungs- und Nutzungsgemeinschaft an. Die gesellschaftlichen Unternehmungen sind aber nur Verwertungs- und Erwerbsgemeinschaften.

Außerdem sind verschiedene Befreiungen und Ermäßigungen der Steuersätze für besondere Fälle vorgesehen.

Gesetzgebung. 1. Österreich (Gesetz vom 25. Oktober 1896). Hier besteht im Rahmen der direkten Personalsteuern eine „Erwerbssteuer von den der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen". Steuerpflichtig sind die eigentlichen Erwerbs-, Aktien- und ähnliche Gesellschaften, Genossenschaften, Sparkassen, wechselseitige Versicherungsanstalten, Vorschußkassen, Staatsbahnen u. a. m. Einzelne Arten solcher Gesellschaftsformen sind steuerfrei. Das Steuerobjekt bilden die bilanzmäßigen Überschüsse ohne Rücksicht auf ihre Erscheinungsform oder Verwendung (Dividenden, Reservefonds) und einschließlich der Kapitalvermehrungen, Heim- und Rückzahlungen, Spenden usw. Prämienreserven, Abschreibungen und nachweisliche Schuldzinsen sind abzugsberechtigt. Der Steuersatz beträgt im allgemeinen 10 Proz., muß aber mindestens $^1/_{10}$ Proz. des Gesellschaftskapitals bei den Aktiengesellschaften und $^1/_{10}$ Proz. der Jahres-

nettoprämien (nach Abzug der Prämienrückersätze) der Versicherungsgesellschaften einbringen. Aktiengesellschaften mit mehr als 10 Proz. Dividende haben vom Mehrertrage 2 Proz. bei einer Dividende von 11—15 Proz. und 4 Proz. bei höheren Dividenden zu entrichten. Eine Steuerermäßigung genießen die Sparkassen je nach ihrem Reinertrage; die Steuer beträgt bei 20 000 Kr. 3 Proz., bei 20 000—200 000 Kr. 5 Proz., bei 200 000—400000 Kr. 7½ Proz. und bei mehr als 400 000 Kr. 10 Proz. Außerdem sind für einzelne gesellschaftliche Unternehmungen noch Abschläge zugelassen.

2. Rußland (Gesetz vom 2./15. Januar 1906). Für jeweilig zwei Jahre wird eine Steuer vom Grundkapital der zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Unternehmungen erhoben. Sie beträgt bei einem Reingewinn bis 3 Proz.: 0,15 Proz., sonst 0,20 Proz. Neben dieser Steuer vom Grundkapital und der Reichsgewerbesteuer haben diese Gesellschaften noch eine prozentuale Steuer vom Reingewinn zu entrichten, die bei einem solchen von 3—4 Proz. mit 3 Proz. des Reingewinns beginnt und degressiv ansteigt, bis sie bei 19—20 Proz. Reingewinn 14 Proz. von diesem absorbiert. Bei einem Reingewinn von über 20 Proz. sind neben der 14prozentigen Abgabe noch 10 Proz. von dem Betrag zu entrichten, der 20 Proz. Reingewinn vom Grundkapital übersteigt.

Auch die nicht zur Rechnungslegung verpflichteten (privaten) Betriebe sind einer ähnlichen Ergänzungssteuer unterworfen.

3. Vereinigte Staaten Amerikas. In den meisten nordamerikanischen Staaten finden sich Abgaben auf die gesellschaftlichen Unternehmungen. Die Steuerformen sind hier sehr verschieden und meist aus Einkommen-, Vermögens- und Konzessionssteuern kombiniert.

Die meisten Steuergesetzgebungen haben indessen bis jetzt diesen Weg nicht betreten und sich vielmehr mit der Besteuerung dieser gesellschaftlichen Unternehmungen im Rahmen der gegebenen Erwerbsbesteuerung beschieden.

Eine besondere Spielart dieser Gesellschafts-(Gewerbe-)Steuern ist die Eisenbahnsteuer. Auch diese ist eine Ertragssteuer vom Reinertrag der privaten Eisenbahnunternehmungen. Daraus geht ihr gewerbesteuerartiger Charakter hervor, und die Gesellschaftssteuer ist von selbst gegeben, da die Privateisenbahnen in der Form von Aktien- und ähnlichen Erwerbsgesellschaften betrieben zu werden pflegen. Die Steuertechnik ist einfach, da der Reinertrag aus der öffentlichen Rechnungslegung leicht festzustellen ist. Die Steuersätze bestehen dann in einem prozentualen Anteil an diesem Reinertrag. Sie sind teils proportional, teils progressiv (degressiv) gestaltet.

Mit den Eisenbahnertragssteuern konkurrieren öfters neben Konzessions- und ähnlichen Gebühren Transportsteuern, die sich an die Preise der Personen- oder Gütertarife anschließen. Sie haben daher verkehrssteuerartigen Charakter und kommen sowohl beim Privat- als auch beim Staatseisenbahnsystem vor. Dort können sie sich wenigstens in der Wirkung einer Art Er-

tragssteuer von dem Erwerbe der Eisenbahnunternehmungen nähern. Wir werden später bei der Behandlung der Verkehrssteuern auf diese Auflagen noch zurückzukommen zu haben.

Mit der Ausbildung der Staatseisenbahnsysteme, zumal in Deutschland, haben die Ertragssteuern vom Eisenbahnbetrieb in der Hauptsache ihre praktische Bedeutung verloren.

Gesetzgebung. 1. Preußen (Gesetze vom 3. November 1838, 13. Mai 1853, 16. März 1867). Die Ertragssteuer von den inländischen Eisenbahnaktiengesellschaften wird vom Reinertrag erhoben, der gebildet wird aus der nach Abzug der Verwaltungs-, Unterhaltungs- und Betriebskosten, der Beiträge zum Reservefonds und zur planmäßigen Verzinsung und Tilgung verbleibenden, auf das Aktienkapital zu verteilenden Summe. Bei anderen Eisenbahnunternehmern (physische Person, Korporationen, Gesellschaften, fremden Staaten usw.) ist derjenige Überschuß steuerpflichtig, um den der Betriebsrohertrag die Verwaltungs-, Unterhaltungs- und Betriebskosten übersteigt. Die Steuersätze betragen bei einem Reinertrag bis 4 Proz.: 2½ Proz., bei einem solchen von 4—5 Proz.: 5 Proz., bei einem solchen von 5—6 Proz.: 10 Proz. und bei allen höheren Ertragsquoten 20 Proz. Der Eingang aus der Eisenbahnsteuer war ursprünglich zum Ankauf von Stammaktien der preußischen Privateisenbahnen bestimmt, fließt aber seit Gesetz vom 21. Juni 1859 in die allgemeine Staatskasse. Mit der Durchführung des Staatseisenbahnsystems hat die Eisenbahnsteuer ihre Bedeutung verloren.

Dem preußischen Rechte nachgebildete Eisenbahnsteuern bestehen noch in Sachsen-Weimar (Gesetz vom 18. März 1873), in Sachsen-Meiningen (Gesetz vom 30. April 1873) und in Sachsen-Altenburg (Gesetz vom 29. April 1872), ebenso in Lübeck und Schwarzburg-Sondershausen. Die übrigen deutschen Staaten treffen den Eisenbahnbetrieb durch die allgemeinen Formen der Erwerbsbesteuerung.

In Österreich und Ungarn werden neben Transportsteuern die Bestimmungen für die der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen auf die Eisenbahnen angewendet. — In Frankreich werden die Eisenbahnunternehmungen durch die Transportsteuern getroffen. (Vgl. unten „Verkehrssteuern".) — In England trat seit 1842 an Stelle des „Meilengeldes" eine 5prozentige Steuer vom Ertrag des Personenverkehrs, wobei mancherlei Befreiungen zugelassen sind. Auch in Italien wird eine besondere Taxe von den Erträgnissen der Eisenbahnen erhoben. Eine Eisenbahnpassagier- und Eilgutsteuer besteht auch in Rußland.

Vielfach sind hier überall mit der Sondergewerbesteuer auf den Eisenbahnunternehmungen Transportsteuern, also Verkehrssteuern, verbunden.

§ 11. Die jüngeren Ertragssteuerglieder: Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer. Diese beiden Glieder der modernen, rationellen Ertragsbesteuerung heißen nicht nur die jüngeren, weil sie zeitlich am spätesten dem System eingefügt wurden, sondern auch wegen der steuertechnischen Methoden, die sie anwenden. Sie haben nämlich mehr oder weniger das Wesen der Objektivität abgestreift und erscheinen nur mehr in der Form als Steuern auf objektiven Bestandteilen des Einkommens. In Wirklichkeit sind sie einkommen-

steuerartige Ertragssteuern oder „spezielle“ Einkommensteuern. Denn sie treffen zwar nicht das Gesamteinkommen, sondern Teile oder Einzelerscheinungsformen von diesem. Um aber die Allgemeinheit der Steuerbelastung zu sichern, muß ein ausgebautes System der Ertragsbesteuerung alle Ertragsteile mit erfassen. Die Dreigliederung in Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer läßt nun eine klaffende Lücke. Denn es fehlt an einer geeigneten Form zur Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalrenten einer- und aus dem berufsmäßigen Erwerb andererseits. Das reine Ertragssteuersystem bleibt ein finanzpolitischer Torso, wenn es nicht objektiv zur Belastung der bisher nicht besteuerten Erträge ausreicht. Die Versuche, die ältere Gewerbesteuer zu diesem Zwecke mitzubenutzen oder sie überhaupt zu einer allgemeinen „Erwerbssteuer“ auszubauen, haben diese Verrichtungen nur mangelhaft erfüllt. Vom Standpunkt des Prinzips ist es richtiger, selbständige Steuerglieder einzurichten.

Wir haben dabei zwei Entwickelungsphasen zu unterscheiden. Die ältere, die nach einer Steuerform sucht, Kapitalrenten und Arbeitsertrag gemeinsam im Ertragsprinzip zu belasten, und die jüngere, die diese in zwei selbständige Steuern, Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer, auflöst. Auch hierin ist der ganze Differenzierungsprozeß der modernen rationellen Ertragsbesteuerung erkennbar. Endlich ist für beide Stadien der Entwickelung charakteristisch, daß sie personalsteuerartige Elemente zur steuertechnischen Lösung verwerten.

Der erste Ansatz die Erträge aus Kapitalrenten und Berufsarbeit durch eine besondere Ertragssteuer zu erfassen, liegt in F r a n k r e i c h vor. Das erste Steuersystem der Revolutionsära war als ein zweigliedriges gedacht. Die Einkünfte aus dem Grundbesitz sollten durch eine Grundsteuer und die Bezüge aus dem beweglichen Vermögen und dem persönlichen Erwerb durch die M o b i l i a r s t e u e r getroffen werden. Diese letztere war eine Ertragssteuer und sollte nach dem „äußeren Merkmal“ des Wohnungsaufwands (valeur locative), also nach dem Mietwert der Privatwohnung angelegt werden. Man wollte so die Willkür bei der Veranlagung und jedes lästige Eindringen in die persönlichen Verhältnisse vermeiden und glaubte aus dem Wohnungsaufwand durch Rückschluß die Höhe des Einkommens ableiten zu können. Diese Mobiliarsteuer wurde dann durch eine a l l g e m e i n e P e r s o n a l s t e u e r für die Arbeiter ergänzt, deren Höhe auf den dreitägigen Arbeitsverdienst zu bemessen war. Außerdem bestand noch eine Mehrzahl von Luxussteuern, die uns an dieser Stelle nicht weiter interessieren.

Der Plan wurde aber niemals konsequent durchgeführt. Nach verschiedenen Änderungen und einem mißglückten Versuch, die Mobiliar- und Personalsteuer in eine abgestufte Klassensteuer auszugestalten, gab man die Idee gänzlich auf, aus der Miete das Kapital- und Berufseinkommen zu ermitteln, und beschied sich durch Gesetz vom 3. Nivôse VII (1798) damit, die in der Hauptsache auch heute noch bestehende Contribution personelle et mobilière zu schaffen. Die Personalsteuer wurde zu einer abgestuften Kopf- und Familiensteuer entwickelt, und die Mobiliarsteuer ist zu einer allgemeinen staatlichen Wohnungs- und Mietsteuer geworden. Eine genetische Weiterbildung des ursprünglichen Steuerplans ist nie zustande gekommen. [1])

Das französische Vorbild wurde mehrfach von den deutschen Mittelstaaten zu Beginn des 19. Jahrhunderts nachgeahmt. Allerdings finden sich damit hier personalsteuerartige Zusätze verbunden, die aus früherer Zeit stammen. Es geschah dies zunächst in Ländern, die während der napoleonischen Kriegszeit Bestandteile des Rheinbunds und dem französischen Einfluß unterworfen waren. Schon die bayerische Familiensteuer vom 15. April und 10. Dezember 1814 beruht auf dem steuertechnischen Versuche, alles Einkommen, das nicht aus dem Bodenertrag oder aus dem Betriebe der konzessionspflichtigen Gewerbe fließt und somit nicht von der Grund- und Gewerbesteuer getroffen wurde, durch eine besondere Steuer zur Leistung heranzuziehen. Sie war eine Fortbildung einer früheren Personalsteuer („Familienschutzgeld"), die gleichfalls alles Einkommen selbständig besteuern sollte, das nicht bereits von einer direkten Steuer belastet war, und zu diesen Zuschläge darstellte. Die Familiensteuer war in 10 Abteilungen gegliedert. Die ersten 6 Abteilungen umfaßten: 1. Die Tagelöhner ohne Grundbesitz (Steuer: 20 und 40 Kr.); die Tagelöhner mit Grundbesitz (Steuer: 10 und 20 Kr.); 2. die Dienstboten, Gesellen und Gewerbsgehilfen (Steuer: 20 und 40 Kr.); 3. die freien nicht konzessionspflichtigen Gewerbe (Steuer: 10 Kr. bis 12 Fl.); 4. die Lehrer, Schreiber, Schriftsteller (Steuer 1 Fl. 30 Kr.); 5. die Bezieher von Besoldungen, Apanagen, Leibrenten, Austrägen und die Ärzte (Steuer: 1/4 % des Bezugs). 6. die Kapitalisten (Steuer: 4, 6, 8, 10, 12 Fl.). Die Abteilungen 7—10 wurden von denjenigen gebildet, die bereits die Grund- oder Gewerbesteuer entrichteten.

1) Mit Ausnahme der nach dem deutsch-französischen Kriege durch Gesetz vom 29. Juni 1872, 1. Dezember 1875 eingeführten partiellen Kapitalrentensteuer (Taxe sur les revenus mobilières).

Ihre Steuerquote bestand in einem Prozentzuschlag zum „Simplum“ jener Ertragssteuern.

Dagegen schloß sich die Personalsteuer in Hessen vom 15. Juni 1827 enger an das französische Muster an. Es wurden 9 Klassen nach dem äußeren Merkmal des Wohnungsaufwands gebildet, in die man die Steuerpflichtigen einreihte. Es entsprach aber auch der „indirekten“ Veranlagung des Ertragssteuerprinzips, daß man nicht unmittelbar den Wohnungsaufwand feststellte, sondern ihn aus den Gebäudesteuerkapitalien mit Erhöhung um ein Drittel ableitete. Für jede Steuerklasse wurden dann Steuerkapitalien gebildet (10—1000 Fl.), die dann der Repartition bei den direkten Steuern zur Grundlage dienten. Sie war auf diese Weise das Abbild der französischen Mobiliarsteuer, und es wohnten ihr die gleichen Tendenzen inne.

Mit den Fortschritten der Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens genügten aber diese rohen Steuerformen nicht mehr. Insbesondere mußte man die zufällige, aber doch in sich unnatürliche Verbindung der Steuer auf den Kapitalrenten und dem Arbeitsertrag zu einer einzigen Steuer lösen. Denn beide Steuerobjekte waren im Wesen grundsätzlich verschieden und verlangten eine gesonderte steuertechnische Behandlung. Der Ausscheidungsprozeß der Ertragsbesteuerung entwickelt sich weiter und erzeugt zwei neue Steuerglieder, die Kapital- (Renten-) und die Arbeitsertragssteuer. Dieser weitere Ausbau des Systems fällt in die 40er Jahre des vorigen Jahrhunderts. Vor allem wirkte auch hier das Sturmjahr 1848 entscheidend ein. Aber nicht nur die Strömungen des Tages waren maßgebend, sondern auch finanztechnische Ursachen spielen herein und zwar nicht zuletzt der steigende Finanzbedarf durch Wehrwesen und Staatsschulden. Für die Einrichtung von Kapitalrentensteuern kamen auch noch volkswirtschaftliche Gründe in Betracht. Denn in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts waren, abgesehen von Hypothekenzinsen, die Einkünfte aus Leihkapitalien nicht von großer Bedeutung in der deutschen Volkswirtschaft. Erst seit Mitte des Jahrhunderts begannen sie ein selbständiger Zweig der Einkommensbildung zu werden. Es folgte somit die differenzierte Steuertechnik dem volkswirtschaftlichen Geschehen unmittelbar nach. Die Arbeitsertrags- oder Berufseinkommensteuer, die in dieser Form der deutschen Rechtsbildung eigentümlich ist, hat teils ihre Wurzeln in verfrühten oder mißglückten Projekten von allgemeinen Einkommensteuern, wie sie mehrfach das Jahr 1848 zutage gefördert hat (Baden,

Hessen, Bayern) und ist dann deren Rudiment, teils ist sie selbstständig entstanden (Württemberg, Sachsen).

§ 12. **Die Kapitalrentensteuer.**[1]) 1. Konstruktion und Ausmaß. Eine selbständige Kapitalrentensteuer ist eine besondere Ertragssteuer vom verleihbaren Kapital, namentlich vom Geldkapital. Das Steuerrecht versteht darunter aber nicht nur die eigentlichen Gelddarlehen aus einem privatrechtlichen Schuldverhältnis, sondern überhaupt alle Kapitalanlagen in geldwirtschaftlicher Verkehrsform. Steuerpflichtig sind die Zinsen und Renten aus versicherten und unversicherten Privat- und Pfandschuldforderungen, aus Schuldverschreibungen des Staats und der übrigen öffentlichen Körper oder von Erwerbsgesellschaften, die Erträge und Dividenden von Aktien-, Kommandit- und Erwerbsgesellschaften, von Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sonstigen gesellschaftlichen Unternehmungen und endlich Leib-, Zeitrenten und Annuitäten, bei denen das Kapital in Rentenform erscheint, sowie versteckte Zinsen bei unverzinslichen Forderungen, die in den Kapitalforderungen (Wechsel, Schatzscheine, Lotterieprämien) tatsächlich inbegriffen sind. Wenn auch die Erträgnisse der gesellschaftlichen Unternehmungen, die mitunter auch durch die Einkommen- oder Gewerbesteuer oder durch besondere Gesellschaftssteuern belastet werden, rechtlich Unternehmeranteile sind, so stellt sie doch die Steuertechnik den übrigen Formen der Gelddarlehen gleich. Dieses Verfahren entspricht einerseits den verkehrswirtschaftlichen Vorgängen des Erwerbslebens und wertet andererseits die wirtschaftliche Vorstellung des Kapitalbesitzers aus, der subjektiv in solchen Kapitalanlagen eine Art Darlehen an Aktien-, Erwerbs- und ähnliche Gesellschaften erblickt.

Die Steuer kann in ihrer äußeren Erscheinungsform entweder Kapitalsteuer oder Kapitalrentensteuer sein. Jene geht von dem nominellen Kapitalbetrage der Schuldforderungen aus oder bildet aus den Kapitalrentenbeträgen durch Koeffizienten fingierte Nominalbeträge oder „Steuerkapitalien“. Von jeder solchen Steuereinheit wird dann ein Steueranschlag erhoben (Baden, Hessen). Diese dagegen geht direkt von den ermittelten Rentenbezügen, dem

1) Helferich, Über die Einführung der Kapitalrentensteuer in Baden. Ztschr. f. Staatsw. 1846; Vocke, Über Kapitalrentenbesteuerung. Ebda. 1865; Lehr, Kapitalisierungssteuer, Zinsrentensteuer und Doppelbesteuerung. Ebda. 1877; Vocke, Abgaben, Auflagen und die Steuer. Stuttgart 1887, S. 421 ff.—442—445; Broemel, Kapitalrentensteuer. 1884; Schanz, Ein Wort zur bayerischen Kapitalrentensteuer. Finanzarchiv 21, S. 689.

Einkommen aus den Kapitalanlagen, aus und belegt sie mit einem festen oder wachsenden Steuersatz (Bayern, Württemberg, Österreich, Frankreich). Die Einkünfte aus steuerpflichtigen Kapitalforderungen standen früher vielfach in näherem Zusammenhang mit dem Grundbesitz, oder sie bildeten Pertinenzen zu diesem in der Form von Renten, Gilten, Gefällen, Dominikalrenten u. a. m. Die Steuern für diese waren teils Zuschläge zu den Grundsteuern und Bodenabgaben, teils verschiedene Abarten von Familien- und Personalsteuern, teils partielle Vermögenssteuern. Die spätere Entwickelung hat diese Verbindung aufgelöst und sie mit der kapitalistischen Verselbständigung der Kapitalrentensteuer angegliedert (Bayern, Württemberg).

Eine Singularität bei der Kapitalrentensteuer ist der in vielen Gesetzen zugelassene Abzug der Schuldzinsen vom Steuerkapital (Bayern, Baden). Dies ist an sich prinzipwidrig und ein Zeichen des Vordringens der Subjektivität in das objektive Ertragssteuersystem.

2. Deklaration und Veranlagung. Die bei den Ertragssteuern sonst geübte Methode der Veranlagung nach „äußeren Merkmalen" oder durch Angleichung und Schätzung versagt gänzlich bei der Kapitalrentensteuer. Die Hauptschwierigkeit liegt also hier, da alle Kontrollmittel unwirksam sind. Befriedigende Resultate kann daher nur die obligatorische Deklaration liefern, die durch scharfe Vermögensstrafen für Verheimlichung und Steuerhinterziehung gestützt ist. Tatsächlich hat die Entwickelung der letzten 50 Jahre gezeigt, daß mit der Gewöhnung der Steuerpflichtigen an Selbstangaben beim Steuerwesen überhaupt auch die Ergebnisse der Kapitalrentensteuerdeklarationen in der Hauptsache ausreichen. Der früher bisweilen empfohlene Weg, einen Registrierungszwang für die ausgeliehenen Kapitalien einzurichten, läßt sich heute kaum durchführen und würde der Allgemeinheit der Steuer widersprechen. Denn dadurch könnten nur die inländischen Privatschulden erfaßt werden, der Hauptbestandteil der Kapitalanlagen aber, der internationale Kredit- und Wertpapierverkehr, bliebe von der Steuer frei. Ebensowenig kann die Anzeigepflicht der zu zahlenden Schuldzinsen durch den Schuldner aus gleichen Gründen genügen.

Die Erhebung der Kapitalrentensteuer hat daher auf Grund obligatorischer Steuererklärungen (Deklarationen, Fassionen) zu erfolgen. Der Empfänger von Zinsen und Renten aus verliehenen Kapitalien hat über seinen Rentenbezug Selbstangaben mit den

notwendigen Einzelheiten zu erstatten. Steuerbehörden und gemischte Kommissionen haben diese nachzuprüfen und wirken als Kontroll- und Revisionsinstanzen. Nur auf diesem Wege ist ein Erfolg bei der Kapitalrentensteuer zu gewärtigen.

Ein anderer Weg ist die Veranlagung, die anknüpft an die Anzeigepflicht der Schuldner über die von ihnen zu zahlenden Schuldzinsen. Sie ist aber nicht allgemein gangbar, läßt sich nur auf gewisse typische Formen der Schuldverschreibungen anwenden, stört das Prinzip der Allgemeinheit der Belastung und erzeugt unerwünschte Überwälzungsverhältnisse. Vor allem kann der internationale Geld- und Kreditverkehr diese Klippe leicht meiden, und die Abgabe wird auf den schwächeren Schultern, namentlich auf dem inländischen Schuldner (Darlehen gegen Handschein!), haften bleiben und die Wirkung einer Verteuerung des Kredits haben. Die Steuer kann dann entweder beim Gläubiger als Rentenempfänger nach Angaben des Schuldners erhoben oder vom Schuldner an der Quelle der Rentenentstehung konsequent dem Ertragssteuerprinzip entrichtet werden. Die eine Form dieser Steuerhebung geschieht durch Aufrechnung (Kompensation), indem der Schuldner die von ihm ausgelegte Steuer dem Gläubiger bei der Zinszahlung am Betrage der Kapitalzinsen kürzt und so die Steuer auf den Gläubiger überwälzt. Die andere Spielart der Anrechnung ist die Kouponsteuer bei öffentlichen Wertpapieren, deren Zinsen im Inland gezahlt werden. Sie hat mancherlei Bedenken gegen sich. Sie macht jede Ermäßigung der Steuer für die kleinen Renteneinkommen unmöglich und kann überhaupt nur auf im Inland zahlbare Zinsen von Wertpapieren angewendet werden. Sie verletzt daher die Allgemeinheit der Steuer. Auch ist sie für den auswärtigen Gläubiger eine ungerechtfertigte Besteuerung des Ausländers im Ausland. Außerdem führt sie leicht zu Ungleichmäßigkeiten der Belastung, wenn der Staat zum Schutze seines eigenen Kredits seinen Gläubigern Kouponsteuerfreiheit versprechen muß. Dagegen liegt in der Kouponsteuer an sich kein Rechtsbruch. Denn der Staat beschneidet nicht etwa willkürlich sein Zinsversprechen durch die Steuer, abgesehen etwa vom auswärtigen Gläubiger. Der Staat als Schuldner kontrahiert vielmehr seine Anleihen unter einem privatrechtlichen Titel, indem er vertragsmäßig auf dem Kapitalmarkte nach den Grundsätzen der kapitalistischen Verkehrswirtschaft seine Anleihen unterzubringen sucht und von Angebot und Nachfrage im Kapitalverkehr abhängig ist. Besondere Vorzugsstellung genießt der Staat im allgemeinen nicht.

Die Erhebung einer Kouponsteuer stützt sich aber auf einen anderen Rechtstitel. Sie ist eine Abart der Kapitalrentensteuer und wird kraft des staatlichen Besteuerungsrechtes erhoben. Sie ist ein Vorgang des öffentlichen Rechts. In beiden Fällen erscheint daher der Staat in zwei verschiedenen Funktionen. Es sind hier eben zwei ganz verschiedene Rechtstitel auseinander zu halten.

Von den so auf die eine oder andere Weise ermittelten Steuerkapitalien wird dann ein prozentualer Steuersatz erhoben. Er kann proportional oder degressiv sein, gesetzlich festgelegt oder jeweils vom Finanzgesetz bestimmt werden.

Die Kapitalrentensteuer ist aus dem Ertragssteuerprinzip herausgewachsen. Sie ist der Form nach noch Ertragssteuer, tatsächlich aber eine spezielle Einkommensteuer. Trotzdem aber ist sie im System der modernen, rationellen Ertragsbesteuerung ein notwendiges Glied zur Erfassung der Einkünfte aus dem Ertrag des Kapitals, und nur auf dieser Grundlage ist sie verständlich und haltbar. Sie erscheint eben als eine aus Not dem Steuersystem eingebaute Form, um das mobile Kapital in die Zahl der Ertragssteuerobjekte einzureihen. Darum ist die Kapitalrentensteuer als Ertragssteuer gedacht, eine Fiktion. Ihr fehlt das eigentliche, faßbare Objekt, auf das der Ertrag zurückbezogen werden kann. Denn die Kapitalrente ist ihrem Wesen nach Einkommen und die Kapitalrentensteuer nur eine ertragssteuerartige Form der Einkommensteuer.

Auf ihre Stellung im Entwickelungsprozesse der modernen Personalbesteuerung wird im nächsten Abschnitt noch zurückzukommen sein.

Gesetzgebung. 1. Bayern (Gesetze vom 31. Mai 1856, 19. Mai 1881, 9. Juni 1899). Steuerpflichtig sind Zinsen und Renten aus festverzinslichen Anlagepapieren, aus Hypotheken- und Darlehnsforderungen, Dividenden und Zinsen gesellschaftlicher Unternehmungsformen, Zinsen unverzinslicher Zielforderungen, Wechsel und andere Kapitalforderungen. Befreit sind der Staat, Gesandte, Wohltätigkeitsanstalten, Kirchen- und Kultusstiftungen, Renten bis 70 M., erwerbsunfähige Personen bis zu einem Rentenbezuge von 400 M., wenn ihr Gesamteinkommen 700 M. nicht übersteigt. Schuldenabzug ist statthaft. Von einem Renteneinkommen bis 2000 M., wenn daneben kein oder nur geringfügiges Einkommen besteht, zahlen die Steuerpflichtigen die Hälfte der Steuersätze. Bei Personen mit einem Renteneinkommen bis 3000 M., deren Gesamteinkommen 5000 M. nicht übersteigt, können besondere, die Leistungsfähigkeit beeinträchtigende Umstände durch Versetzung in die nächst niedere Steuerklasse und durch Befreiung, wenn sie der untersten Steuerklasse angehören würden, berücksichtigt werden. Die Steuersätze betragen bei Kapitalrenten von 70—100 M. 1½ Proz., von 100—400 M. 2 Proz., von 400—700 M, 2½ Proz., von 700—1000 M. 3 Proz., von 1000—30 000 M. 3½ Proz., von 30 000—100 000 M. 3¾ Proz., von über 100 000 M. 4 Proz.

2. Württemberg (Gesetze vom 19. September 1853, 13. Juni 1884 und 8. August 1903). Die Kapitalrentensteuer dient als Ergänzungssteuer zur allgemeinen Einkommensteuer vom 8. August 1903 und trifft die verliehenen Kapitalien, Grundgefälle und Renten aller Art, unverzinsliche Forderungen, Anlehenslose, Leib- und Zeitrenten, Dividenden und Zinsen gesellschaftlicher Unternehmungen u. a. m. Die Befreiungen sind die gleichen wie bei der Einkommensteuer. Von der Steuer sind auch befreit Witwen, geschiedene, verlassene oder getrennte Ehefrauen, vaterlose Minderjährige und gebrechliche Personen, wenn sie von der Einkommensteuer befreit sind, Witwen- und Waisenkassen auf Gegenseitigkeit, gegenseitige Ersparnis- und Rentenanstalten, Vorschuß-, Kredit- und Versicherungsanstalten auf Gegenseitigkeit, das landwirtschaftliche Anlage- und Betriebskapital u. a. m. Die Schulden dürfen nicht abgezogen werden. Der vom durch Deklaration festgestellten Kapitalertrage zu erhebende Steuersatz wird vom Finanzgesetz bestimmt.

3. Hessen (Gesetz vom 8. Juli 1884). Steuerpflichtig sind die Zinsen aus festverzinslichen Anlehen und Kapitalanlagen, die Dividenden der Erwerbsgesellschaften, Darlehenszinsen, Lotterieanlehenslose u. dgl. m. Rentenbezüge bis 100 M. sind steuerfrei, die sonstigen Befreiungen sind ähnlich wie in Bayern geregelt. Witwen, minderjährige Waisen mit einem Gesamteinkommen bis 1500 M. sind steuerfrei, wenn ihre Bezüge aus Kapitalzinsen 750 M. nicht überschreiten. Die Schuldzinsen dürfen abgezogen werden. Von den durch Deklaration ermittelten Kapitalrenten werden 8 Proz. als Steuerkapitalien angenommen, die dann durch einen prozentualen, vom Finanzgesetz jeweils festgesetzten Steuersatz belastet werden.

4. Elsaß-Lothringen (Gesetz vom 13. Juli 1901). Der Umfang der Steuer ist der übliche. Kapitalrenten bis 100 M. sind steuerfrei, die übrigen Steuerbefreiungen sind die gleichen wie in den übrigen deutschen Gesetzen. Schulden und Lasten sind abzugsfähig. Auf Grund von Deklarationen werden die Kapitalrentenbezüge in Gruppen zusammengefaßt. Für jede Klasse ist ein „Mittelbetrag des Ertrags“ durch das arithmetische Mittel der niedrigsten und höchsten Ertragsziffer gebildet, aus denen die Klasse besteht, z. B. 4000—5000 M.; Mittelbetrag $= \frac{4000 + 5000}{2} = 4500$ M. Von diesen Mittelbeträgen sind steuerpflichtig bei 150 M. 40 Proz., bei 500 M. 50 Proz, bei 2250 M. 80 Proz., bei 4500 M. und den höheren Mittelbeträgen 100 Proz. Auf diese Steuerobjekte wird dann ein Steuersatz von $3^1/_2$ Proz. angewendet.

5. Auch in Anhalt (Gesetze vom 22. Mai 1897 und 1. Mai 1905) besteht eine Kapitalrentensteuer für Rentenbezüge von 2000 M. (früher 5000 M.) aufwärts. Die Steuersätze steigen von 0,50 Proz. bei Einkommen von 2000—2200 M. bis 1,5 Proz. bei Einkommen von 10 000 M. und mehr. Die Deklarationen zur Einkommensteuer werden zur Veranlagung der Kapitalrentensteuer benutzt. Schuldzinsen sind abzugsfähig, wenn sie das Einkommen aus anderen Quellen als aus Kapitalvermögen nicht übersteigen.

6. In Sachsen-Altenburg (Gesetz vom 20. Juni 1902) besteht die „Ergänzungssteuer“ aus einer Gewerbe- und einer Kapitalrentensteuer mit einem eigenartigen, abgestuften Tarif. Ein Abzug der Schuldzinsen ist nicht zugelassen.

7. In Mecklenburg wird gleichfalls eine Kapitalrentensteuer (Zinsensteuer) erhoben.

8. Österreich (Gesetz vom 25. Oktober 1896). Steuerpflichtig sind alle aus Vermögensobjekten und Gesellschaftsrechten empfangenen Bezüge, die nicht bereits der Grund-, Gebäude-, Gewerbe- oder Besoldungssteuer unterliegen. Von der Rentensteuer sind befreit der Staat, die Länder und Bezirke, staatlich unterstützte Anstalten und Fonds, kumulative Waisenkassen, die Postsparkasse, erwerbssteuerfreie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Dividenden der Österreichisch-ungarischen Bank, Zinsenbezüge im Genusse gesetzlicher Steuerfreiheit und Kapitalrenten bis 1200 Kr., wenn sie das alleinige Einkommen einer Person sind. Auf dem Rentenbezuge haftende Schuldzinsen und Lasten können abgezogen werden. Bei den an öffentlichen und ähnlichen Kassen zahlbaren Zinsen tritt die Form der Kouponsteuer ein. Die Steuersätze betragen: 10 Proz. für nicht steuerfreie Zinsen inländischer Staatsschulden, 3 Proz. für Pachtzinsen verpachteter Grundstücke, 2 Proz. für die übrigen steuerpflichtigen Zinsen und Renten und 1½ Proz. für privilegierte Zinsen (Spareinlagen, Hypothekenzinsen usw.).

9. Frankreich (Gesetz vom 29. Juni 1872 und 1. Dezember 1875) hat in seiner Taxe sur le revenu des valeurs mobilières eine Art partieller Kapitalrentensteuer, die Zinsen, Renten, Dividenden der Aktien- und Erwerbsgesellschaften, Zinsen von Provinzial- und Gemeindeanlehen, Gesellschaftsanleihen, Lose, Erträge von Interessen- und Kommanditanteilen usw. trifft. Steuerfrei sind die Staatsrenten, besonders die französischen. Die Steuer, die beim Schuldner erhoben und von diesem dem Gläubiger am Rentenbezuge gekürzt wird, beträgt 4 Proz. (bis 1890: 3 Proz.).

10. Rußland hat seit Gesetz vom 20. Mai (1. Juni) 1885 eine Kapitalrentensteuer, deren Steuersatz durchschnittlich 5 Proz. beträgt.

§ 13. **Die Arbeitsertragssteuer (Lohn-, Besoldungs-, Berufseinkommensteuer).** Sie ist aus dem gleichen Gesichtspunkte hervorgegangen, wie die Kapitalrentensteuer, nämlich aus dem Bedürfnisse der Steuergesetzgebung, noch nicht besteuerte, objektive Bestandteile des Einkommens zu treffen. Es handelte sich darum, die persönlichen Einkünfte aus Arbeit und Arbeitsleistung in einer Form der Ertragsbesteuerung einzufügen. Ihr Umfang erstreckt sich daher auf das gesamte persönliche Arbeits-, Dienst- und Berufseinkommen. Man hat sie daher öfters auch Berufseinkommen- oder (spezielle) Einkommensteuer genannt. Der äußeren Erscheinungsform nach tritt die Arbeitsertragssteuer als selbständige Ertragssteuer auf und will den objektiven Reinertrag des Erwerbs aus Arbeit zur Steuer heranziehen, der dem Subjekte einer Wirtschaft ohne oder doch ohne wesentliche Unterstützung von stehenden oder umlaufenden Kapitalien zufließt. Man hat diesem Gedanken in früherer Zeit mitunter auch dadurch Rechnung zu tragen gesucht, daß man zur Veranlagung bestimmte „äußere Merkmale“ zu verwenden suchte. So hat man z. B. den Ertrag von 3 Arbeitstagen nach den durchschnittlichen Verdienstverhältnissen als Steuerleistung angesprochen, oder man hat Lohn oder Besoldung durch Verviel-

fachung ihres Betrages (20 × x) zu einem Vermögensbetrage kapitalisiert und daran eine prozentuale Steuer angesetzt. Später hat man aus rohen Klassenmerkmalen das Berufseinkommen zu rekonstruieren gesucht oder hat unmittelbar die Höhe dieses Einkommens durch Deklarationen oder Schätzung zu ermitteln begonnen. Die steuertechnische Methode, für die einzelnen Arten besondere Klassen (Abteilungen) zu bilden und sie verschieden steuertechnisch zu behandeln, weist auf den verschiedenen Ursprung der Arbeitsertragssteuer hin (Bayern bis 1899). Auf diese Weise wurde diese Steuer nicht nur ihrem Wesen nach zu einer eigentlichen Einkommensteuer, sondern sie bediente sich auch deren steuertechnischer Methoden im einzelnen.

1. Umfang und Funktionen. Als steuerpflichtig gelten alle Einkünfte aus Arbeitslohn, Besoldung, Wartegeld, Pension und sonstigen Erträgnissen des öffentlichen Dienstes und privater Anstellung, sowie aus Honoraren und andern Bezügen, die aus der Ausübung der sogenannten liberalen Berufsarten entspringen (Ärzte, Rechtsanwälte, Notare, Lehrer, Künstler, Schriftsteller, Schauspieler usw.). Eine derartige Erweiterung des Ertragssteuerprinzips entspricht dem modernen auf persönlicher und wirtschaftlicher Freiheit aufgebauten Arbeitssystem in unsern Kulturstaaten. Sie ist zugleich eine Forderung der spezialisierten Systematik der modernen, rationellen Ertragsbesteuerung, die alle vorkommenden Reinerträge sämtlicher Erwerbsarten treffen will. Wo Arbeitsteilung und Berufsgliederung immer größere Fortschritte machen, wird die Arbeitsertragsteuer immer notwendiger, und ist schon durch die Tatsache allein begründet, daß die vorhandenen Ertragssteuerformen nicht imstande sind, dem Differenzierungsprozeß des Volkseinkommens zu folgen. Und darin beruht die primäre Funktion der Arbeitsertragssteuer.

Die Gesetzgebung hat im allgemeinen Steuerfreiheiten ausgeschlossen. Doch hat man hin und wieder solche für die Bezüge der Staatsbeamten einer- und für das Lohneinkommen andererseits befürwortet. Für die Befreiung der Gehälter, Wartegelder und Pensionen der öffentlichen Diener hat man geltend gemacht, daß eine Besoldungssteuer eine ungerechtfertigte Kürzung des diesen Kategorien zugesicherten Berufseinkommens enthalte. Diese Auffassung verwechselt zwei Rechtstitel, die miteinander an sich nichts gemeinsam haben. Als „Staatsdiener“ empfängt der Beamte eine Sustentation durch den Staat, eine Art höheren Arbeitslohns. Dagegen hat er in seiner Eigenschaft als „Staatsbürger“ die Pflicht, an den öffentlichen Lasten teilzunehmen. Da

beide Qualitäten von einander unabhängig sind, so erscheint eine Ertragssteuer aus den Besoldungen als durchaus berechtigt. Dabei kommt es natürlich auf Umfang und Höhe dieser Steuer an. Eine ungewöhnlich hohe Besoldungssteuer, wie diejenige in Österreich bis 1896 oder die spanische im Anfang des 19. Jahrhunderts bedeuten allerdings eine reale Gehaltsherabsetzung. Das Gleiche gilt von der Behandlung des Lohneinkommens, das aus sozialpolitischen Gründen wegen seiner Geringfügigkeit, Unsicherheit und Veränderlichkeit freigestellt werden soll. Auch die Steuerpflicht des Lohneinkommens ist als Prinzip unbestreitbar. Denn alles Lohneinkommen repräsentiert ebenso eine Leistungsfähigkeit, wie andere Arten des Einkommens. Es können nur Zweckmäßigkeitsgründe seine Befreiung als ratsam erscheinen lassen, namentlich die relativ hohen Erhebungskosten bei den vielen kleinen Beträgen. Auch kann man einwenden, daß die Aufwandsteuern, besonders auf Massenartikel des großen Konsums (Salz, Brotfrüchte, Getränke) die untern Klassen ohnehin verhältnismäßig stärker belasten als die oberen Schichten der Bevölkerung. Es empfiehlt sich daher, kleinen Lohneinkommen bis zu einer bestimmten Grenze, z. B. 500—900 M., von der Steuer zu befreien („steuerfreies Existenzminimum"), die höheren Einkünfte aber, wie den übrigen Arbeitsertrag entsprechend zu besteuern.

Neben dieser Hauptaufgabe ist der Arbeitsertragssteuer noch eine Nebenfunktion zugegwiesen. Man benutzte sie häufig, um vorhandene Lücken des bestehenden Ertragssteuersystems auszufüllen. Trotz aller Differenzierung werden doch nicht alle Ertragsteile der vorkommenden Erwerbsquellen erschöpfend erfaßt. Die Arbeitsertragssteuer sollte hier teils als Ersatz, teils als Ergänzung wirken und eine allzuweitgehende Spezialisierung in viele kleine Ertragssteuern überflüssig machen. Sie soll demgemäß alles Einkommen zur Steuer heranziehen, das nicht bereits durch eines der übrigen Glieder der Ertragsbesteuerung getroffen ist. Auf diese Weise werden dem Arbeitsertrage und Berufseinkommen steuertechnisch die Einkünfte aus dem Betriebe der Privateisenbahnen, des Bergbaus (bis 1899 in Bayern), aus Pachtungen von Grundstücken und Gütern u. a. m. angegliedert. Auch hat diese Steuer mehrfach eine Kapitalrentensteuer vertreten, wobei dann für Zinsen und Renten eine besondere Abteilung gebildet wurde. Dadurch ist es tatsächlich geglückt, den Kreis der rationellen Ertragsbesteuerung zu schließen und in sie alle objektiven Bestandteile des Einkommens aufzunehmen. Der

Erfolg aber war nur in ganz mechanischer Form und ohne Rücksicht auf die Eigenart des Prozesses der Einkommensbildung und unter Ausschaltung des Einflusses der wirklichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte zu erreichen.

2. Veranlagung und Steuersätze. Da die Arbeitsertragssteuer Einkünfte aus sehr verschiedenen Erwerbsquellen mit einer Einheit umspannt, werden verschiedene Abteilungen gebildet: für die Arbeitslöhne, für die Besoldung und das Diensteinkommen, für den Erwerb aus liberaler Berufsarbeit, für sonstige Erwerbsarten usw. Für die Einrichtung im einzelnen entscheidet die historische Entwickelung und der Bau der Ertragssteuern überhaupt. Nebeneinnahmen werden derjenigen Gruppe zugezählt, in der die Haupteinnahmen zu besteuern sind. Der Abzug der Herstellungskosten und Passivposten wird regelmäßig, wenn auch an sich prinzipwidrig zugestanden.

Die Feststellung der Steuerpflicht setzt im allgemeinen Selbstangaben (Deklarationen, Steuererklärungen) der Steuersubjekte voraus. Nur bei einzelnen Kategorien des Diensteinkommens, bei Besoldungen, Wartegeldern, Pensionen usw., die von öffentlichen Kassen bezahlt werden und daher in ihrer Höhe bekannt sind, kann darauf verzichtet werden. Auch beim Einkommen aus gemeiner Lohnarbeit genügt ein summarisches Verfahren. Bei den übrigen Gruppen der steuerpflichtigen Einkünfte ist die Deklaration unentbehrlich. Darin aber liegt eine weitere Konzession an das Einkommensteuerprinzip. Die Steuersätze, die von diesen Einkommen erhoben werden, sind Klassensätze, die nach einem Klassentarif nach der Höhe der Einkommensstufen erhoben werden (Bayern seit 1899). Andererseits wurden öfters die Steuersätze bei den einzelnen Einnahmequellen nach verschiedenen Methoden festgesetzt. Die Lohnarbeit wurde in ziemlich roher Staffelung in wenigen Sätzen belastet, bei den liberalen Berufsarten unterschied man ein reicher gegliedertes Klassenschema nach der Höhe der Einkünfte und bei den Besoldungen oder dem Diensteinkommen hat man feste oder degressive Prozentsätze gewählt (Bayern 1856 und 1881). Oder endlich hat man aus den einzelnen Klassenstufen durch das arithmetische Mittel aus Ober- und Untergrenze „mittlere Beträge“ (Mittelsätze) gewonnen und auf diese feste Steuersätze angewendet und zwar in der Weise, daß bei den unteren und mittleren Stufen nur auf einen Bruchteil (10, 20, 50, 80 %) der Steuersatz angewendet wurde, während die Mittelsätze der höheren Einkommensklassen voll mit dem Steuersatz belastet werden

(Elsaß-Lothringen). Auch die Benutzung von Steuerkapitalien, von denen Steueraufschläge erhoben werden, kommt vor (früher in Württemberg und Hessen). Bei Einnahmen, deren Erträge wechseln, oder bei unständigen Bezügen wird an Stelle der effektiven Beträge ein mehrjähriger Durchschnitt angesetzt.

Die Arbeitsertragsteuer, meist unter der Bezeichnung (spezielle oder partielle) Einkommensteuer, war früher in einer Mehrzahl von Staaten vertreten. Heute ist ihr Rechtsgebiet in Deutschland auf Bayern, Elsaß-Lothringen und beide Mecklenburg beschränkt.

Auch diese Steuer ist dem Wesen des Ertragssteuersystems fremd; denn sie ist Subjekt- und Einkommensteuer. Sie stellt sich als Notbehelf dar, um das Berufseinkommen in den Bau objektiver Steuerformen einzugliedern, mit denen sie an sich nicht wesensgleich ist. Mit dem Vordringen des Subjektivierung und der allgemeinen Einkommensteuer im System der modernen Personalsteuerung muß sie verschwinden.

Gesetzgebung. 1. Bayern (Gesetze vom 1. Mai 1856, 19. Mai 1881 und 9. Juni 1899). Steuerpflichtig ist alles Einkommen, das nicht bereits von der Grund-, Gebäude-, Gewerbe- oder Kapitalrentensteuer getroffen wird, gleichviel ob es ständig oder unständig ist, in Geld, Geldwert oder geldwertem Nutzgenuß besteht. Es werden 5 Gruppen unterschieden: Erträge aus Lohnarbeit, aus der Ausübung der liberalen Berufsarten, aus Bewirtschaftung gepachteter Ökonomiegüter, aus Besoldungen, Dienstbezügen und Pensionen, aus Präbenden, Wittum, Austrägen und Leibrenten. Steuerfrei sind bestimmte Militärpersonen, die Mitglieder des Königshauses, die Standesherren, Gesandte, gewisse gemeinnützige Anstalten, Gendarmen, der Arbeitsverdieust von Personen unter 18 Jahren, Einkommensbezüge bis 500 M. auf Antrag, wenn das Gesamteinkommen solcher Personen 700 M. nicht übersteigt, Witwen, Hinterlassene und erwerbsunfähige Personen bis zum Betrage von 750 M., wenn deren Gesamteinkommen 1200 M. nicht übersteigt, die häuslichen Dienstboten für ein Einkommen bis 750 M., die Studienstipendiaten und Präbendiaten usw. und endlich Empfänger von Armenunterstützungen. Die Steuersätze sind Klassensätze und beginnen bei Einkommen von 500 M. mit 0,50 M., sind bei solchen von 6500—7000 M. mit 72 M. (1 Proz.), bei solchen von 30000 M. mit 600 M. (2 Proz.) bemessen und steigen allmählich auf 3 Proz. bei Einkommen von 60—100000 M.

2. Elsaß-Lothringen (Gesetz vom 13. Juli 1901). Der Lohn- und Besoldungssteuer sind unterworfen alle Einkünfte aus öffentlichen und privaten Dienstverhältnissen, der Erwerb aus der Ausübung der liberalen Berufsarten und sonstiger gewinnbringender Beschäftigung, Erträge aus Rechten auf periodische Hebungen, die noch von keiner Ertragssteuer getroffen sind. Auslagen zum Erwerb des Einkommens dürfen abgezogen werden. Steuerfrei sind Einkommen bis 700 M. (einschließlich der Einkünfte aus bereits besteuerten Erwerbsquellen), die Erträge aus landwirtschaftlichen Pachtungen, der Lohn der Dienstboten, bestimmte Militärpersonen, Arbeiter-, Kranken- und Armenunterstützungen u. a. m. Die Steuersätze sind Klassensätze. Für jede Steuerklasse wird ein „Mittelbetrag“ (das arithmetische Mittel aus der Unter- und Obergrenze der Stufe) gebildet.

Von diesen Mittelsätzen gilt ein bestimmter Bruchteil als steuerpflichtiger Ertrag: bei 250 M. 10 Proz., 1450 M. 25 Proz., 4500 M. 50 Proz., 9000 M. 80 Proz., 22500 M. und mehr 100 Proz. Auf diese Mittelbeträge wird dann der feste Steuersatz von 1,90 Proz. angewendet. Die Degression liegt in der Staffelung der Mittelbeträge zur Steuerpflicht.

3. In Mecklenburg besteht eine Besoldungs- und Hebungssteuer, eine Erwerbssteuer (für private Dienste), eine Lohn-(Arbeitslohn-)Steuer.

§ 14. **Die Kritik der rationellen Ertragsbesteuerung. Ihre Subjektivierung und ihr Zersetzungsprozeſs.**[1]) Der ganze Aufbau und die Differenzierung der rationellen Ertragsbesteuerung bestätigt die Tatsache, daß das Erwerbssteuerproblem nur durch Anwendung einer Vielheit von steuertechnischen Hilfsmitteln zu lösen ist. Die Wahl dieser hängt aber von der Kultur- und Wirtschaftsstufe, vom Stande der Technik und überhaupt vom ganzen Anschauungskreise einer Epoche ab. Es ist daher erklärlich, daß die moderne rationelle Ertragsbesteuerung nach ihrer Struktur der staatsbürgerlichen Periode angehört. Sie ist in der Hauptsache in der Zeit ausgebildet worden, die zwischen der Französischen Revolution von 1789 und der Wiederaufrichtung des Deutschen Reiches liegt. Ihr Geburtsdatum ist die Begründung des französischen reinen Ertragssteuersystems in den Jahren 1790—1798, und ihre letzten Lebensäußerungen ziehen sich in den deutschen mittelstaatlichen Steuerreformen bis in die 70er Jahre des 19. Jahrhunderts herein. Es ist der Zeitabschnitt, der von der „Mittel- und Kleinstaatspolitik" ausgefüllt wird, besonders auf geistigem Gebiete schöne Früchte reifte, auf politischem Gebiete eine Zeit der Stagnation war, die nur durch das Sturmjahr 1848 auf kurze Frist unterbrochen wurde. Was an großen Zielen fehlte, das ersetzte stilles Arbeiten im kleinen. Diese Gesamtlage in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts war auch für die Finanz- und Steuerpolitik von großer Bedeutung. Die Signatur der Epoche war die Stabilität der wirtschaftlichen und sozialen Zustände. Diese Verhältnisse spiegeln sich auch im Steuerwesen wieder. Die Errungenschaften der Französischen Revolution, die neue politische und staatsbürgerliche Freiheit, die allmählige Lösung absolutistischer Zustände, die Selbstbestimmung, das Zurückdrängen der staatlichen Bevormundung im Wirtschaftsleben haben die Eigenart des deutschen Mittel- und Kleinstaats erzeugt. In diesen Rahmen paßten die Ertragssteuern als Mittel zur Lösung des Erwerbssteuerproblems ganz gut und erfüllten vollständig ihren Zweck. Denn überall finden wir kleine Erwerbs-

1) v. Heckel, Fortschritte der direkten Besteuerung, a. a. O., S. 40, 43, 45—52.

verhältnisse, eine einfache Technik, territorialwirtschaftliche Beziehungen und das Vorherrschen eines erstarkenden Mittelstands.

Auch in Österreich hat man in dieser Epoche das Ertragssteuersystem, allerdings unter dem Drucke dauernder Finanznot und politischer Reaktion, weiter ausgebaut und die Steuerlast erheblich gesteigert. Die Steuergesetzgebung in Frankreich und England ist stabil geblieben. Dort beschied man sich mit dem aus der Revolutionsepoche überkommenen Rechtsstand, hier kehrte man 1842 zur Einkommensteuer (s. o.) zurück, nachdem sie seit 1815—1816 aus dem Steuersystem verschwunden war.

Alle Vorzüge des Systems der modernen rationellen Ertragsbesteuerung minderten sich in dem Maße, als die Voraussetzungen andere geworden waren und die Tatsache sich einstellte, daß sie den Neugestaltungen nicht mehr angepaßt werden konnte. Damit trat ein allmähliger Auflösungsprozeß ein und die Notwendigkeit, sie durch fortgeschrittene, leistungsfähigere Steuerformen zu ersetzen. Dieser ganze Umbildungsprozeß ruht teils auf wirtschaftlichen Motiven, teils auf finanziellen Bedingungen, teils in steuertechnischen Mängeln.

Versuchen wir nun in allgemeinen Umrissen diese Momente zu schildern, so können wir folgende Ursachen und treibende Kräfte als die Grundlagen einer zunehmenden Zersetzung aufdecken:

1. Wirtschaftlich-soziale Veränderungen. Seit der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts tritt auf allen Gebieten des Wirtschafts- und Soziallebens eine fundamentale Umformung ein. Produktion und Technik machten Fortschritte, auch in den kontinentalen Ländern entstand eine Großindustrie, die eine Erweiterung der Märkte und des Absatzes verlangte, der Kapitalreichtum vermehrte sich, das Geldkapital und sein Renteneinkommen wird ein wichtiger Bestandteil des Volkseinkommens, und überhaupt beginnen Volksvermögen und Volkseinkommen sich immer mehr zu differenzieren. Je mehr das ganze Leben über die Grenzen der Mittelmäßigkeit hinauswuchs, desto mehr erwiesen sich die Formen der Ertragssteuern als unzulänglich für die neuen Aufgaben, und die allgemeinen Fortschritte erheischten auch Fortschritte der Steuerpolitik. Es ist daher bezeichnend, daß im Jahre 1848 gerade unter dem Drucke der Zeitströmungen in mehreren deutschen Staaten Versuche mit allgemeinen Einkommensteuern gemacht wurden, in denen man instinktiv die Weiterbildung und Vervollkommnung des Steuerrechtes erblickte (Bayern, Baden, Hessen). Sie waren meist verfrüht und steuertechnisch unreif und ver-

schwanden bald wieder. Man kehrt also wiederum zum Ausbau der Ertragsbesteuerung zurück, vor allem im Süden und Westen Deutschlands. Die Steuerverhältnisse in Österreich, in Frankreich und England bleiben von dieser Bewegung zunächst unberührt.

2. Der steigende Finanzbedarf und die Stabilität der Ertragssteuern. Unter den Einflüssen der fortschreitenden Kultur- und Wirtschaftsentwickelung wuchsen naturgemäß der Umfang und der Inhalt der Staatsaufgaben und Staatszwecke. Der Staatsaufwand begann rasch zu steigen, vor allem machte sich auch die finanzielle Wirkung der zunehmenden Staatsschulden und die größeren Kosten der Kultur- und Wohlfahrtspflege geltend. Auch das Heer- und Wehrwesen stellte immer höhere Ansprüche an den öffentlichen Haushalt, dessen Technik eine andere wurde. All diese Momente verdichten sich in sämtlichen Staaten zum gleichen Resultate, zur Tatsache des steigenden Finanzbedarfs.[1]) Diese Tendenz ist allenthalben erkennbar. Die Ertragsbesteuerung aber kann sich den neuen Finanzbedürfnissen nicht anpassen. Denn sie ist zu unbeweglich. Wenn sie auch bei niedrigen Steuersätzen nicht drückend wirkt, so wird sie als große Last empfunden, wenn der vermehrte Finanzbedarf zur Erhebung von hohen Steuersätzen zwingt. Jede Steuererhöhung vermehrt die ihr anhaftenden Mängel, steigert die Ungleichmäßigkeit der Belastung und wirkt bei der Verteilung ungerecht. Die formale Gerechtigkeit bleibt zwar erhalten, von der materiellen aber entfernt man sich immer mehr. Den höheren Ansprüchen können nur leistungsfähigere Steuerformen genügen.

3. Die Fehlerquellen der Objektivität. Die Ursache mannigfacher Mängel lag aber auch in der Objektivität und in ihrer geschichtlichen Entwickelung. Sie waren organischer Natur und durch einzelne steuertechnische Verbesserungen nicht zu beseitigen. Der Objektivität und der Differenzierung der einzelnen Ertragssteuern gelang es zwar, in den einzelnen Steuerobjekten die Steuerquelle aufzufinden und leicht formell die Erträge zu erfassen. Auch die Veranlagung war mit relativ einfachen Mitteln zu bewirken, wenn sie auch mühevoll, langwierig und kostspielig war. So entsprach das objektive Verfahren den Anschauungen der Zeit und vermied alles lästige Eingreifen der Steuerbehörden in die privaten Wirtschafts- und Einkommensverhältnisse. Die Trennung von Steuersubjekt und Steuerobjekt hatte mancherlei Vorzüge,

---

1) Vgl. darüber III. Band 7. Buch.

namentlich für die Erfassung der Eigentümer der Erwerbsquellen, mochten sie Inländer oder Ausländer sein, sowie für die Benutzung als Steuerformen für die Staats- und die Gemeindefinanzen. Allein mit den allgemeinen Fortschritten war die Besteuerung der einzelnen Ertragsquellen mangelhaft geworden. Mochte das Ertragssteuerprinzip zur Belastung der Erträge des ländlichen Grundbesitzes passend sein, die sich ihrer Natur nach wenig ändern konnten, so zeigten sich bei den übrigen Ertragsobjekten mancherlei Unzulänglichkeiten. Den Erträgen des Gebäudeeigentums, besonders in den Städten, und noch mehr denjenigen aus dem Gewerbebetrieb eignete diese Stabilität nicht, sie waren in den Fluß des rasch pulsierenden Wirtschaftslebens gestellt, und den geänderten Wirtschaftsvorgängen stand die alte, unbewegliche Steuerform gegenüber. Die Gebäudesteuer war daher in ihrer alten Verfassung nur teilweise imstande, die Erträge richtig und ausreichend zu belasten. Noch größere Schwierigkeiten bot die Gewerbesteuer. Auf die Erfassung des Mittel- und Kleinbetriebs eingerichtet, vermochte ihre Technik dem heranwachsenden Großbetrieb nicht zu folgen. Denn sie verfügte nicht über einen hinreichenden Spielraum für die freie Bewegung. Daraus ergaben sich aber neue Ungleichmäßigkeiten in der Belastung, die mit der Tendenz verbunden waren, den Großbetrieb stärker zu entlasten (Bayern, Preußen). Endlich war man gezwungen zur Aufrechterhaltung der Allgemeinheit der Besteuerung, dem System der Objektsteuern zwei Fremdkörper, zwei einkommensteuerartige Bestandteile in der Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer anzufügen. Sie waren ihrem Wesen nach spezielle Einkommensteuern und daher Subjekt- und Personalsteuern und als solche der ganzen Struktur der Objektivität heterogen. Damit war aber der Einbruch der Subjektivität in diese vollzogen.

4. Mangel an innerer Einheit und Verhältnismäßigkeit. Eine solche Unausgeglichenheit war bei einfachen und gleichbleibenden Wirtschaftszuständen wenig fühlbar, sie machte sich aber sofort geltend, als erhebliche Fortschritte die alten Grundlagen verschoben. Die rationelle Ertragsbesteuerung hatte sehr verschiedene Bestandteile zu einer äußerlich geschlossenen Einheit verbunden: die Besteuerung des Realbesitzes, des beweglichen Besitzes und der persönlichen Berufsarbeit. Auf alle drei Typen des Erwerbslebens hatte man die gleichen steuertechnischen Mittel angewendet. Ihre innere Verschiedenheit und ihre abweichende Mitwirkung am Prozeß der Einkommensbildung blieb unberücksichtigt. Die einzelnen Ertragssteuerglieder waren Steuer-

formen für die Einkommensbestandteile von sehr verschiedener Eigenart und Erfaßbarkeit. Neben objektiven Erträgen besteuerte man hier subjektives Einkommen. Für verschiedenartige Einkommensteile wählte man die gleiche Steuertechnik, man verzichtete darauf, individuell vorzugehen und beschränkte die Objektivität nicht auf solche Fälle allein, wo wirklich Ertragsobjekte vorlagen. Die Belastung der einzelnen Steuerobjekte durch die gleiche Steuer war durchaus nicht allenthalben proportional. Zwischen den einzelnen Steuergliedern bestand somit keine verhältnismäßige Belastung. So wurde die ganze Besteuerung ungleichmäßig, und ihre Kompliziertheit wurde durch die aus Arbeitsteilung und Berufsgliederung entstandene Spezialisierung noch erhöht. Mit eigentlichen Ertragssteuern waren Einkommensteuerpartialen zu einem Körper vereinigt, und das ganze „System" war eben doch nur ein mechanisches, oft durch zufällige Entwickelung begründetes Nebeneinander einzelner Steuerformen ohne organische Einheit. Auch die hohen Kosten der Neuveranlagung bei manchen Steuern verhinderten die Evidenthaltung der Kataster, man beschied sich daher meist mit den veralteten Ermittelungen und vermehrte dadurch die Fehler. Die Absicht, die Steuerfeststellung den Fortschritten des Wirtschaftslebens anzupassen, erwies sich praktisch unmöglich.

5. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit. Die Anwendbarkeit des Ertragssteuerprinzipes ist aber noch in einer anderen Hinsicht beschränkt: es kann sich der individuellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte nicht anpassen. Die ganze Methode der Ertragssteuern ist auf Durchschnitte eingerichtet, die Besteuerung nach „äußeren Merkmalen" führt zur Schablone und die Angaben der Kataster oder die Einschätzungen durch Steuerbehörden oder Kommissionen werden immer mehr oder weniger von der Wirklichkeit abweichen. Die finanzielle Leistungsfähigkeit, die Anforderungen der Gerechtigkeit und die Gesamtlage des modernen wirtschaftlichen Geschehens verlangen eine individuelle Bemessung, eine Berücksichtigung der Persönlichkeit des Wirtschafters und daher eine solche Prägung des Steuerrechts, die dem maßgebenden Wirken des Rechts- und Wirtschaftssubjekts gerecht wird. Die Trennung von Subjekt und Objekt wird immer eine Fiktion bleiben, die diese Ansprüche nicht erfüllen kann. Darum erzeugt der künstliche Aufbau der Objektivität steuerpolitische Unsicherheit. Denn jede Steuer ist und bleibt eine persönliche Leistung des Verpflichteten aus seinem Einkommen, und die objektive Anlehnung wird zum bloßen Schein. Alle Umstände,

die in der Persönlichkeit des Wirtschafters begründet sind und die spezielle Geartung der Leistungsfähigkeit einer Einzelwirtschaft maßgebend mitbestimmen, sind an sich dem Wesen der Objektivität fremd.

6. Die Stellung der Kapitalrenten- und der Arbeitsertragssteuer im Ertragsteuersystem. Im System der rationellen Ertragsbesteuerung war die Heranziehung der Einkünfte aus Zinsen, Renten und Kapitalgewinn ein unabweisbares Bedürfnis (s. o.). Es war daher eine natürliche Konsequenz, die Kapitalrentensteuer dem überkommenen Bau der Ertragsbesteuerung einzugliedern und auf sie das Ertragssteuerprinzip anzuwenden. Nach dieser Analogie hat man auch hier die Objektivität zu konstruieren gesucht. Da jede Ertragssteuer ihrem Prinzipe nach den Ertrag aus dem Objekte ableitet, aus dem die Einkünfte fließen und diese gleichsam als Personifikation denkt, so mußte man auch bei der Kapitalrentensteuer diese Vorstellung festhalten. Als Steuerobjekt wurde der Kapitalrentenfonds zur Grundlage angenommen, der nur ein Begriff und keine Realität, nichts Greifbares ist. In einer solchen Abstraktion ist dann wenigstens formell der Rentenbezug als Ertrag konstruiert worden. In Wirklichkeit fehlt aber das reale Objekt, auf das dieser zurückbezogen werden kann. Denn die Quelle des Zinsenbezuges ist ein Rechtsverhältnis, das auf der einen Seite eine Schuld, auf der andern eine Forderung begründet. Die sichtbaren Äußerungen sind nur Urkunden, die Pflichten und Rechte feststellen. Sie sind aber keine Objekte und daher der Objektivierung unzugänglich. Darum ist die Kapitalrentensteuer aus dem Ertragssteuerprinzipe herausgewachsen. Denn sie ist zwar in der Form Ertragssteuer, dem Wesen nach eine spezielle Einkommensteuer von den Einkünften aus dem Kapitalertrag. Nur in ihrer geschichtlichen Entwickelung ist sie verständlich und haltbar. Sie ist eine dem Ertragssteuersystem aufgenötigte Form, um die Erträgnisse des mobilen Kapitals dem Bau der Ertragsbesteuerung einzufügen. Als Ertragssteuer gedacht muß sie eine Fiktion bleiben. Die Kapitalrente ist in ihrem ökonomischen Wesen ein Einkommen, kein Ertrag und die Kapitalrentensteuer ein einkommenssteuerartiges Glied des Ertragssteuersystems. Sie hat auch steuertechnische Mittel, die der Subjekt- und Einkommensbesteuerung eigentümlich sind, dieser entlehnt, wie Deklarationspflicht, Abzug der Schuldzinsen und andere Merkmale der Berücksichtigung des individuellen Moments, die an sich den Ertragssteuern wesensfremd sind. Trotz dieses Konstitutionsfehlers

ist sie ein unentbehrliches Glied der Ertragsbesteuerung, die ohne sie lückenhaft sein würde. Sie wird aber steuerpolitisch und steuertechnisch immer unhaltbarer, je mehr Fortschritte die Subjektivität auch bei den Ertragssteuern macht, und je mehr ihr Grundgedanke durch die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse erweitert wird. Dadurch wird die Kapitalrentensteuer zu einem der wichtigsten Fermente in dem Umbildungsprozeß der Ertragssteuern zur Personalbesteuerung. Mit dem Vordringen der Subjektivität und mit der Einführung allgemeiner Einkommensteuern, in die der Schwerpunkt der Steuerbelastung verlegt wird, wird sie funktionell von dieser abgelöst. Ihre Aufgabe im Steuersystem ist dann, mitzuwirken an der stärkeren Belastung des fundierten Einkommens aus dem Kapitalvermögen.

In gleicher Weise befindet sich die Arbeitsertragssteuer als Bestandteil des Ertragssteuersystems in einem fremden Milieu. Auch ihre ganze Struktur weist auf die Einkommensteuer hin, sie ruht auf einer subjektiven Grundlage, entzieht sich der Objektivierung und ist keine Ertragssteuer, sondern eine spezielle Einkommensteuer. Ihre steuerpolitische Sendung ist es, die Einkünfte aus der persönlichen Berufsarbeit zu treffen, damit so alle Teile des Einkommens objektiven Steuergliedern unterworfen sind. Ihre technische Erscheinungsform ist aus einer Übertreibung des Ertragssteuerprinzipes hervorgegangen. Denn sie ist, wie die Kapitalrentensteuer und vielleicht noch in höherem Grade als diese, nur formell Ertragssteuer, materiell ein einkommensteuerartiges Glied in deren Bau. Dies erweist sich aber ganz besonders in dem Umstande, daß hier die subjektiven Steuermittel angewendet werden, um eine bessere Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit zu erzielen, wie Deklarationspflicht, Abzug der Schuldzinsen und Werbungskosten, abgestufte oder differenzierte Steuersätze u. a. m. Ihre Daseinsberechtigung ruht daher gleichfalls in dem historischen Entwickelungsprozesse: in der Notwendigkeit, den Kreis der Ertragssteuern formell zu schließen und ein Steuermittel zu schaffen, um unvermeidliche Lücken des Systems auszufüllen; in der Furcht vor lästigem Eindringen der Veranlagungsorgane in die Privatverhältnisse, die besonders der staatsbürgerlichen Epoche eignet, und in unerfreulichen Erfahrungen, die man mit unreifen Versuchen der allgemeinen Einkommensteuern gemacht hatte. Als besondere Steuerform wird sie im System der Personalsteuerung überhaupt aufgelöst. Ihr Lebensgang ist erfüllt.

7. Die Aufnahme anderweiter Elemente der Sub-

jektivität. Stellen die Kapitalrenten- und die Arbeitsertragssteuer Fälle dar, in denen das Ertragssteuerprinzip durch die Aufnahme spezieller Subjekt- und Einkommensteuern bereits systemmäßig durchbrochen ist, so beschränkt sich das Vordringen der Subjektivität nicht allein auf diese Vorgänge. Vielmehr hat es keine Steuergesetzgebung verschmäht, auch andere, subjektive Mittel der Steuertechnik anzuwenden. An sich sind diese grundsätzlich der Objektbesteuerung wesensfremd. Schon die Annahme des Deklarationszwangs bei der Kapitalrenten-, Arbeitsertrags- und teilweise bei der Gebäude- und Gewerbesteuer zeigt den Übergang. Denn die Objektivität kennt nur Abschätzung und Angleichung als Methoden zur Bemessung der Steuerpflicht. Die Gewährung der Steuerbefreiung für kleine Einkünfte bei einzelnen Ertragssteuern, degressive Steuerfüße, eine Mehrzahl besonderer Steuererleichterungen und Maßregeln, der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nahezukommen, bereiten den fundamentalen Umbildungsprozeß ebenso sehr vor, wie die Zulassung einzelner Abzugsposten und vor allem die Berücksichtigung der Schuldzinsen bei verschiedenen Ertragssteuern den Prinzipien der Subjektivität Einlaß in den Bau der Objektsteuern gewähren. Der Unterschied von der Personalbesteuerung ist nur mehr ein gradueller: es werden die differenzierenden Momente bei der Einkommensbildung nicht allgemein, sondern nur bei einzelnen Prozessen in Rechnung gestellt. Ob dies nun dadurch geschieht, daß die Mittel der subjektiven Steuertechnik verwendet werden (Bayern), oder daß eine personalartige Zusammenfassung der Objektsteuern zur Einheit im Subjekt stattfindet (England, Italien), ist ein Punkt von untergeordneter Bedeutung. Entscheidend ist nur die Tatsache, daß die sogenannten modernen, rationellen Ertragssteuersysteme mehr und mehr zu einer Mischung von Objekt- und Subjektsteuern ohne organische Verbindung werden. Die nur formale Verknüpfung ist ein prinzipieller Fehler.

Dieses Fortschreiten der Subjektivierung zeigt sich als allgemeine steuergeschichtliche Entwickelungstendenz. Die Einfügung dieser subjektiven Elemente, die dem Ertragssteuersystem fremd sind, hat aber als Ferment für den ganzen genetischen Prozeß der Erwerbssteuersysteme gewirkt. Es ist eine Zersetzung der Objektsteuern eingetreten, die Subjektivität greift immer mehr um sich, sie wird zum herrschenden Prinzip und drängt mit den weiteren Fortschritten der Kultur, Technik und des Wirtschaftslebens die Objektsteuern zurück. Die Form, in der dieser Tat-

bestand in Erscheinung tritt, ist nur mehr eine Frage der speziellen Ausprägung innerhalb einer bestimmten Entwickelungsepoche. Der Kampf beider Steuerprinzipien ist tatsächlich zugunsten der Subjektivität entschieden. Wie überhaupt das ganze Steuersystem eines Staates, um den Ansprüchen an seine Leistungsfähigkeit zu genügen, aus Erwerbs-, Vermögens-, Verkehrs- und Aufwandsteuern zusammengesetzt sein muß, so zeigt sich die Notwendigkeit einer solchen ausgestaltenden Differenzierung im System der Erwerbssteuerung selbst. Die Lösung des Problems ist eben nicht durch eine einzige Steuergattung möglich, sondern nur durch eine zweckmäßige Kombination einer Mehrheit von solchen. Die Tendenz zur Auflösung der Objektivität durch die Subjektivität kommt nicht eher zum Stillstand, als bis diese das Steuersystem völlig durchdrungen hat. Die rationelle Ertragsbesteuerung in ihrem modernen Ausbau ist bereits wenigstens teilweise das Resultat einer Verschmelzung objektiver und subjektiver Elemente. Diese werden immer mehr materiell die vorherrschenden, jene leihen nur die äußere Form durch überkommene Schablonen. Zwischen der rationellen Ertragsbesteuerung von heute und der wesentlich auf die Einkommensteuer gestellten Personalbesteuerung besteht nur eine Abstufung dem Grade nach, kein prinzipieller Gegensatz. Während dort nur mit Auswahl einzelne Bausteine der Subjektivität dem Gebäude des Steuersystems eingefügt sind, sehen wir hier ihre ganze Fülle wirksam werden. Das Vordringen der Subjektivität ist in unserer Gegenwart eine allgemeine Erfahrung, und die Aufgabe der Steuerpolitik wird es sein, dafür die richtige Formel zu finden. Aber die Bildung des Steuerrechts im einzelnen wird vor allem von dem gegebenen Zustand der bestehenden Gesetzgebung abhängen, an den jede Neugestaltung anzuknüpfen hat.

Der hier kurz geschilderte Umbildungsprozeß kann im deutschen und österreichischen Steuerrechte in der Hauptsache als abgeschlossen gelten. Was auf diesem Gebiete noch zu leisten ist, betrifft noch den feineren Ausbau im Detail oder die Anpassung an neue Fortschritte. Und selbst da, wo noch Ertragssteuersysteme bestehen, wie in Bayern und Elsaß-Lothringen, ist die Hauptarbeit getan, und die formelle Umgestaltung ist nur eine Frage der Zeit. Dagegen ist in England und Italien die Überleitung noch wesentlich im Rückstande. Wohl fehlt es auch hier nicht an Ansätzen zur Verstärkung der Subjektivierung, allein die endgültige Durchführung ist noch nicht entschieden. In andern Ländern zeigen sich hinwiederum Bestrebungen, sich den deutschen Vorbildern zu nähern.

Abseits vom Wege steht von den großen Staaten heute noch Frankreich, das trotz mancher Anläufe zur Einkommensteuer an der in der Revolutionsära ausgebildeten Ertragsbesteuerung festgehalten hat. Das Gleiche gilt auch von einer Mehrzahl von Staaten, deren Steuersysteme mehr oder weniger nachdrücklich von der französischen Rechtsentwickelung beeinflußt sind, wie Spanien, Portugal, die Niederlande, Rumänien, Bulgarien usw. In Rußland dagegen scheint man mit einem Einkommensteuerprojekte zu versuchen, ein System der Personalbesteuerung zu errichten.

Es erübrigt noch die Frage zu erörtern, welche Zukunft sich für die Ertragssteuern eröffnet. Unsere bisherigen Untersuchungen haben uns gezeigt, daß sie als selbständige oder alleinige Formen der Erwerbsbesteuerung unzulänglich sind. Sie vermögen den Anforderungen, die an ihre Leistungsfähigkeit gestellt werden, in der Gegenwart nicht mehr zu entsprechen. Es entsteht daher die Frage, ob man sie ganz beseitigen und funktionell in der Einkommensteuer aufgehen lassen soll, oder ob es sich empfiehlt, sie beizubehalten und dann, in welcher Form dies geschehen soll. Gegen die vollständige Aufhebung können eine Reihe von Gründen geltend gemacht werden. Schon der alte Erfahrungssatz, daß alte Steuern gut sind (Canard), spricht dagegen. Sodann aber würde ihre Beseitigung ein ungerechtfertiges Geschenk an die bisherigen Steuerobjekte auf Kosten der Allgemeinheit sein, zumal da manche unter ihnen bereits einen reallastartigen Charakter an den Ertragsobjekten angenommen haben. Endlich scheitert sie an finanziellen Erwägungen. Der Staat und die übrigen öffentlichen Körper können auf sie als Einnahmequellen ihrer Wirtschaftsbetriebe nicht verzichten, während sich ihre Erträge kaum substanziell in die Einkommensteuer aufnehmen lassen und in ihr allein namentlich die zweckmäßige Belastung des Besitzeinkommens auf erhebliche Schwierigkeiten stößt. Man wird sich also damit bescheiden müssen, die Ertragssteuern auch in Zukunft beizubehalten. Es frägt sich nur in welchem Umfang und in welcher Form. Wir können dabei an drei Möglichkeiten denken.

1. Die Beibehaltung der Ertragssteuern in modifizierter Form. Dies ist der einfachste Weg. Die Ertragssteuern werden als Ergänzungssteuern beibehalten und haben die Aufgabe, das fundierte Einkommen stärker zu belasten als das unfundierte oder Arbeitseinkommen. Unter diesem Gesichtspunkt ist zunächst die selbständige Ertragssteuer vom persönlichen Berufseinkommen ganz zu beseitigen. Ihre bisherige Funktion löst

die allgemeine Einkommensteuer, die in ihrem Schema auch eine Abteilung zur Besteuerung des Erwerbs aus persönlicher Arbeit und aller gewinnbringenden Beschäftigung enthält. Mit der Hauptfunktion kommen auch ihre Neben- und Ersatzverrichtungen in Wegfall. Dagegen bleiben die älteren Ertragssteuerglieder, die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer als ergänzende Steuerformen erhalten. Mitunter hat man sie im einzelnen reformiert oder ihre Steuersätze ermäßigt. Einzelne Staaten sind noch einen Schritt weiter gegangen und haben auch die Gebäude- und Gewerbesteuer durch die Einkommensteuer absorbiert, sodaß nur noch ein Rest einer alten Grundsteuer mit dem Charakter einer Reallast übrig blieb (Sachsen, Sachsen-Coburg-Gotha, Sachsen-Weimar, Hamburg, Lübeck). Schwierigkeiten verursacht die Behandlung der Kapitalrentensteuer. Wo eine solche bestand, hat man sie in der Regel beibehalten (Württemberg, Baden, Österreich), oder wenn sie fehlte, hat man sogar neue eingeführt (Hessen, Anhalt, Sachsen-Altenburg), oder endlich für die Einkünfte aus dem Kapitalertrag hatte man keine besondere Steuerform, wodurch die Kapitalrenten im Gegensatz zum immobilen Besitz bei der Besteuerung eine Vorzugsstellung innehatten (Preußen bis 1891 und die meisten norddeutschen Staaten). So hat sich die Kapitalrentensteuer, wiewohl ein Fremdkörper in der Personalbesteuerung, häufig in diese hinüber gerettet.

2. Die Überführung der Ertragssteuern in Vermögenssteuern. Auf diesen Entwickelungsgang ist bereits früher (S. 279) hingewiesen worden. Hier gibt man das Ertragssteuerprinzip ganz auf und verwandelt die bestehenden Ertragssteuern in Vermögenssteuern. Man geht also nicht mehr von der Ertragsfähigkeit und den durchschnittlichen Erträgen der Steuerobjekte aus, sondern von den Vermögenswerten (Verkehrswerten), den sie darstellen. Auf diese Weise entstehen vier Vermögenssteuerpartialien: die Grundvermögens-, Gebäudewert-, Geschäftskapital- und Kapitalsteuer. Sie sind ihrem Wesen nach formelle Vermögenssteuern, welche die Grundstücke, die Gebäude, Rechte auf Grundlasten, das Bergwerkseigentum, das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital und die sonstigen, beweglichen Kapitalien zu Steuerobjekten machen. Diese Vermögenssteuerpartialen sind dann ergänzende Bestandteile der Einkommensteuer, denen die Aufgabe übertragen ist, das Einkommen aus Besitztiteln schärfer zur Leistung heranzuziehen als dasjenige aus der persönlichen Berufsarbeit.

3. Die Überweisung der Ertragssteuern an die

Selbstverwaltungskörper. Der Staat kann endlich auf seine Einkünfte aus den historisch überkommenen Ertragssteuern verzichten und dann sein Steuersystem ganz auf die Einkommensteuer stellen, die am besten hier noch durch eine allgemeine Vermögenssteuer gestützt wird. Man geht dabei von der Ansicht aus, daß die Ertragssteuern durch ihre Starrheit und Stabilität sehr unvollkommene Glieder des Staatssteuersystems sind und sich zu Quellen der Staatseinnahmen weniger eignen. Aus solchen Erwägungen ist der Vorschlag entsprungen, die Ertragssteuern zwar verwaltungsrechtlich und prinzipiell in ihrer Eigenschaft als Staatssteuern aufrechtzuerhalten und die staatliche Einflußsphäre darauf zu wahren, ihre Erträge aber den Gemeinden und sonstigen Kommunalkörpern zu überweisen. Dies würde auch noch den weiteren Vorteil haben, daß mancherlei Schwierigkeiten behoben werden können, wenn der Ort, wo das Steuerobjekt liegt, ein anderer ist als der Wohnsitz desjenigen, der die Erträge bezieht. Realsteuern sind dann überhaupt sehr geeignete Steuerformen für den Gemeindehaushalt. Dieses letzte Verfahren ist aber nicht allein durch steuerpolitische und steuertechnische Erwägungen bedingt, sondern auch an finanzielle Voraussetzungen geknüpft. Es involviert ein nicht unerhebliches Opfer von seiten des Staates und einen Verzicht auf sehr beträchtliche Einkünfte, z. B. in Preußen 1893 auf rund 95 Millionen Mark, in Hessen 1899 auf rund 4½ Millionen Mark. Es können demgemäß nur Staaten mit gutverwalteten Finanzen und mit gesicherter Finanzlage diesen Weg wählen, wenn ihnen aus andern Steuerquellen ein genügender Ersatz erfließt. Die Anwendbarkeit ist eine relative.

Wie die Zukunft der Ertragssteuern gestalten soll, ist darum nicht allgemein zu beantworten. Die Entscheidung nach der einen oder anderen Richtung hin wird von der historischen und tatsächlichen Lage des einzelnen Falles abhängen. Die erste und zweite Modalität wurde öfters gewählt, als die dritte, was eben der Lage der Gesetzgebung entspricht.

Mit unsern Untersuchungen sind wird bereits teilweise in die Erörterung eines Gebiets eingetreten, das dem nächsten Abschnitt vorbehalten ist: in die Fragen der Personalbesteuerung. Hier beabsichtigen wir in der Weise vorzugehen, daß zunächst Entstehung, Entwickelung und Aufbau der („allgemeinen") Einkommensteuer dargestellt wird. Alsdann sollen Wesen, Einrichtung und Bedeutung der Ergänzungssteuern — Vermögens- und Verkehrssteuern — des Nähern untersucht werden.

II. Die Einkommensteuer.

§ 1. **Die Kopfsteuer und die älteren Personalsteuern.** Die Erwerbsbesteuerung tritt neben den Ertragssteuern in den verschieden Formen der Personalsteuern auf. Sie erscheinen in mannigfachen Entwickelungsstufen und haben das Gemeinsame, daß sie an die wirtschaftenden Personen selbst anknüpfen, die ökonomischen Mittel der Einzelwirtschaften in den Wirtschaftssubjekten aufsuchen und den Erwerb als ökonomische und rechtliche Einheit erfassen.[1]) Dabei werden die Personen als solche oder im Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Umgebung getroffen. Die Personalsteuern scheiden sich von vornherein in zwei Gruppen, in die eigentlichen Personensteuern und in die Einkommensteuern. Zwischen beiden stellen die Klassensteuern eine Übergangsform dar. Die eigentlichen Personensteuern sind der ältere Zweig und erscheinen in einer Mehrzahl von Typen. Sie sind Kopf-, Familien-, Hausstands-, Herd- und ähnliche (subjektive) Vermögenssteuern und nehmen Tatsachen des Soziallebens zum Ausgangspunkt. Man bedient sich auch hier eines gewissen Rückschlusses aus Einzelerscheinungen auf das Ganze der Wirtschaft. Von der Person, der Familie, dem Hausstand, bestimmten Erscheinungen des Besitzes usw. wird auf die wirtschaftliche Umgebung, von äußeren Merkmalen auf die Erwerbsfähigkeit geschlossen. Dabei sind die Anhaltspunkte roh, und alle individuellen Umstände bleiben unberücksichtigt. Die Umlegung nach Köpfen, meist nach den männlichen oder erwachsenen Personen oder Familien ist die denkbar einfachste und macht gar keine Schwierigkeiten. Auf primitiver Kulturstufe und in einfachen Wirtschaftszuständen, wo zwischen den einzelnen Wirtschaften keine oder nur wenige Unterschiede sind, die Einkommensbildung eine rohe und gleichmäßige ist, vermögen sie den geringen Ansprüchen zu genügen und wirken keineswegs ungerecht.

Die Gruppe der hierher gehörigen Personalsteuern läßt sich in drei Erscheinungsformen gliedern.

1. Die Kopfsteuer. Sie geht lediglich von der Tatsache der Existenz einer Person aus und erhebt von jedem Subjekt ohne Rücksicht auf deren größeres oder geringeres Einkommen den gleichen Betrag als Abgabe. Die Allgemeinheit der Steuer ist aber regelmäßig durch einzelne Steuerfreiheiten durchbrochen, in deren

1) Zur allgemeinen Prinzipienfrage: Neumann, Die persönlichen Steuern vom Einkommen verbunden mit Ertrags- und Vermögenssteuern. Tübingen 1896; Sodoffsky, Zur Frage der Ertrags- oder Personalbesteuerung. Riga 1906.

Genuß Kinder (bis 12—15 Jahre), Frauen, Greise, einzelne Privilegierte u. a. m. stehen. Wegen der Einfachheit der Erhebung und der leichten Kontrolle kommt sie auf allen Stufen der primitiven Entwickelung vor. Mit den Fortschritten der Steuersysteme, mit steigendem Finanzbedarf und der Notwendigkeit, die wirtschaftliche Lage des einzelnen Steuersubjekts besser zu berücksichtigen, wird sie unzulänglich und muß verfeinerten Steuerformen weichen. Ihre letzten Reste sind aber auch in den neueren Steuersystemen nicht ganz verschwunden. Eine sehr mäßige allgemeine Kopfsteuer neben andern Steuern zur Durchführung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ließe sich auch heute noch steuertheoretisch rechtfertigen. Sie würde dann die einzige direkte Steuer auf den unteren Klassen darstellen und in mancher Beziehung den ungleichmäßig wirkenden Verbrauchsabgaben auf unentbehrliche Lebensmittel vorzuziehen sein.

In den älteren Zeiten waren Kopfsteuern fast in allen Ländern sehr verbreitet. Sie waren meist in Einheitssätzen zu entrichten oder doch nur ganz roh abgestuft. Ihrem Charakter nach erscheinen sie teils als außerordentliche Abgaben in Kriegs- und Notzeiten, teils als regelmäßige Steuern, teils als Auflagen für bestimmte Aufwandszwecke. Seit dem 16. und 17. Jahrhundert verschwinden allmählig die Kopfsteuern als reguläre Finanzinstitute in den meisten Staaten und werden durch spezialisierte Einzelsteuern ersetzt. Als Kriegssteuern bleiben sie mehrfach noch bis ins 19. Jahrhundert erhalten. So wurden von 1690—1710 in Preußen achtmal außerordentliche Kopfsteuern erhoben und auch 1811 (Edikt v. 7. Sept. 1811) hat man in den Kriegsnöten wieder zu einer Kopfsteuer gegriffen. Auch die 1695 eingeführte Capitation in Frankreich war wenigstens in der Wirkung eine Kopfsteuer. Dagegen sind die Kopfsteuern auch heute noch im Orient gebräuchliche Steuerformen. Auch die europäischen Staaten erheben in den Kolonien von den Eingeborenen solche Kopfsteuern, so z. B. Deutschland auf Samoa, Frankreich in Dahomey, Madagaskar u. a. m.

Das letzte historische Beispiel auf europäischem Boden war die K o p f s t e u e r i n R u ß l a n d. Von Peter I. dem Großen ursprünglich als eine Art Vermögenssteuer gedacht, wurde sie später in eine wirkliche Kopfsteuer der nach Gemeinden fest abgegrenzten bäuerlichen Bevölkerung und der bürgerlichen Städtebewohner umgewandelt. Sie betrug für den Bauern 80 Kop. und für den Städter 1 Rub. 20 Kop., ging aber schlecht ein und hatte stets mit großen Steuerrückständen zu kämpfen, die unter der Kaiserin Elisabeth bereits auf 5 Millionen Rbl. angewachsen waren.

Versuche, auch die höheren Stände durch sie zu treffen, scheiterten jedesmal, und so blieb sie nach wie vor eine einseitige Belastung der unteren Klassen. 1863 wurde die Steuerpflicht der Kleinbürger aufgehoben, und die Kopfsteuer war jetzt ausschließlich eine Auflage auf dem Bauernstand. Sie hatte aber ihren Charakter geändert. Nachdem die Steuersätze seit 1839 wiederholt erhöht worden waren, schwankten sie seit 1867 zwischen 1 Rub. 15 Kop. und 2 Rub. 17 Kop. Dieser Steuersatz diente zur Berechnung des Kontingents einer Repartitionssteuer für die Bauerngemeinden. Nach der Zahl der bei den (alle 20 Jahre wiederholten) Volkszählungen — „Revisionen" — festgestellten, steuerpflichtigen, männlichen Personen — den „Revisionsseelen" — wurde durch Multiplikation mit dem Steuersatz die von der Bauerngemeinde aufzubringende Steuerquote berechnet. Sie war maßgebend bis zur nächsten Revision ohne Rücksicht darauf, ob sich die Zahl der steuerpflichtigen Seelen vermehrt hatte oder nicht. Dieses Steuerkontingent wurde dann auf die ganze Gemeinde und zwar auf alle Steuersubjekte, nicht auf die „Revisionsseelen" allein, verhältnismäßig repartiert. Maßgebend war hierfür die Größe des Gemeindelandes, das den einzelnen Familien zur Nutznießung überlassen worden war. Gesamtschuldner waren die Gemeinden. Die großen Steuerrückstände und die rohe ungleichmäßige Form hatten schon seit 1859 zu mancherlei Versuchen geführt, die Kopfsteuer abzuschaffen. Dies gelang aber erst in den Jahren 1883—86, wo teils neue Steuern (Grund-, Erbschafts-, Schenkungssteuer) eingeführt, teils alte erhöht oder reformiert wurden (Stempel-, Kibitken-, Tabak-, Gewerbe-, Kapitalrentensteuer), um den rund 50 Millionen Rub. betragenden Steuerausfall zu decken.[1])

An dieses Verfahren erinnert die auch anderwärts geübte Methode, Gesamtsummen nach der Kopfzahl einer Bevölkerung umzulegen. Solche Beispiele sind aus der älteren Zeit überliefert, z. B. beim „Gemeinen Pfennig" in Deutschland im 15. Jahrhundert[2]),

---

1) v. Keußler, Das russische Gesetz über die Abschaffung der Kopfsteuer und die Ablösung der Domänengrundpacht. Finanzarchiv 3, S. 264—273.

2) Der sogen. „Gemeine Pfennig" im 15. Jahrhundert war der letzte, größere Versuch, direkte Reichssteuern in Deutschland einzuführen. Die gesteigerten militärischen Bedürfnisse in den Notzeiten der Hussiten- und später der Türkenkriege machten die Erschließung neuer Reichseinnahmen immer notwendiger. Man versuchte nun, die dazu erforderlichen Geldmittel durch Geldsteuern zu beschaffen und zu diesem Behufe die einzelnen Reichsuntertanen unmittelbar mit einer direkten Reichssteuer unter Umgehung der Landessteuern der Territorien und Städte zu belegen. Die steuertechnische Regelung war in den

und kommen auch heute noch vor, wie bei den Matrikularbeiträgen im Deutschen Reich, wenn auch dabei das Prinzip der Kopfsteuer nicht rein vorherrscht.

2. Die Herdsteuer und die verwandten Formen der älteren (personalen) Vermögenssteuer. Die ältere Vermögenssteuer ist den Personalsteuern beizuzählen. Sie ist als Subjektsteuer darauf gerichtet, die Steuerpflichtigen in einem Zusammenhang mit ihren wirtschaftlichen Mitteln zur Leistung heranzuziehen. Die Trennung des Wirtschafters von seinem Vermögen und dessen formelle Verselbständigung durch die Steuertechnik gehört einer späteren Entwickelungsstufe an. Der Rückgriff auf das Vermögen war ein steuertechnischer Behelf zur Veranlagung der Wirtschaftssubjekte in ihrem Milieu. Da aber das Vermögen als Ganzes, als einheitlicher Begriff nicht zu fassen war, so bemühte man sich, diese direkten Abgaben an einzelne Gegenstände des Vermögensbesitzes zu heften, um so auf diesem Umwege über dessen Bestandteile zum Ganzen vorzudringen. Die einheitliche Vermögenssteuer wird dadurch in eine Mehrheit von Vermögensobjektsteuern aufgelöst. So erscheinen hier der Viehbesitz, der Giebel, die Hufe, der Schornstein als die äußeren Merkmale, an die man bei der Besteuerung anknüpft. Viehsteuer, Giebelschoß, Hufenschoß, Herdstättengeld usw. sind dann die konkreten Erscheinungsformen solcher Abgaben. In ihrem Wesen und ihrer

---

einzelnen Fällen seiner Bewilligung sehr verschieden und bildete ein ziemlich buntes und zusammenhangloses Gemisch von Kopf-, Personal- und Standessteuern, womit Einkommen- und Vermögenssteuern verbunden waren. Der willkürliche Widerstand einzelner Reichsstände, bald der Fürsten, bald der Städte und bald der Ritter, konnte von der ungenügenden Organisation der Reichsgewalt nicht unterdrückt werden. Es fehlten daher die Garantien einer gleichmäßigen Durchführung und ein einheitliches Umlegungs- und Erhebungsverfahren. Zwischen 1427 und 1551 wurde der Gemeine Pfennig elfmal bewilligt, ist aber niemals auch nur annähernd vollständig eingegangen. Dem Reiche gebrach es vor allem auch an einer selbständigen Gliederung der Verwaltung und an einem Kontrollapparat zur Durchsetzung einer direkten Steuer, und daher war auch die Reichsgewalt viel zu schwach gegenüber der Macht der Reichsstände, Landesherren und Städte. Wie alle Steuern jener Zeit, wurde der Gemeine Pfennig stets nur auf einzelne Jahre bewilligt. Neben den Heereszwecken sollte der Ertrag dieser Reichssteuer zugleich zur Erhaltung des Reichskammergerichts verwendet werden. Besondere Reichsschatzmeister, welche von den Reichsständen gewählt werden sollten, hatten den Gemeinen Pfennig einzusammeln, und die Verausgabung der Beträge sollte von einer jährlich tagenden Reichsversammlung geprüft werden. Seit 1551 ist auch dieser letzte Versuch einer direkten Reichssteuer wohl in Anbetracht des augenscheinlichen Mißerfolges nicht mehr wiederholt worden.

Wirkung stellen sie Abstämmlinge der Kopfsteuer da, nur daß hier wenigstens etwas differenziert wird.

Wie schon an einem anderen Orte (oben S. 218) gezeigt wurde, bilden die Vermögensobjektsteuern den Ausgangspunkt für die Entwickelung der späteren Objekt- und Ertragssteuern, die auf der Trennung von Steuerobjekt und Steuersubjekt beruhen und an den Objekten selbst haften. Es frägt sich also, wo die Grenzscheide zwischen den Personal- und den Realsteuern ist, wo und wann jene in diese umschlagen. Das entscheidende Kriterium ist die formelle Trennung von Bewirtschafter und Wirtschaft, und der entscheidende Zeitpunkt da, wo die Steuerveranlagung nach dem Vermögen aufhört, steuertechnisches Hilfsmittel zu sein, und das Vermögen selbst als solches zum Selbstzweck der Besteuerung wird. Dies aber tritt dann ein, wenn Vermögensobjekt und Vermögenswerte nach ihrer wirtschaftlichen Ergiebigkeit und Bedeutung behandelt werden und die Steuer an den objektiv abgeleiteten Ertrag anknüpft, diesen als verselbständigt betrachtet und den Wirtschafter dabei zurücktreten läßt. Es ist dies die Epoche der Ertragssteuern, deren Ausbildung zeitgeschichtlich ins 18. Jahrhundert fällt.

Die Herdsteuer kann als der Typus dieser älteren Personalsteuern gelten; denn die Feuerstätte und der eigene Herd waren als Kennzeichen der Heimstätte zur Grundlage einer Steuer besonders geeignet. Die Abgabe war ursprünglich eine Naturalabgabe und wurde häufig in Hühnern („Rauchhühnern“) geleistet, später trat an ihre Stelle eine Geldabgabe, der „Rauchpfenng“, das „Heimstättengeld“. Der Herdsteuer unterlagen alle Untertanen, der Reiche wie der Arme, der Ritter, Bürger und Bauer. Die Ritterburg und das städtische Haus zahlten ebensoviel wie die kleine Hütte des Hintersassen. Abstufungen waren selten oder ohne praktische Bedeutung. Oft sind Arme von der Herdsteuer befreit, oder es sind umgekehrt gerade solche Personen steuerpflichtig, die keiner andern Steuer wegen der Geringfügigkeit ihres Besitzes unterliegen, und Leute ohne Grundbesitz, die einen eigenen Herd („sonderbaren Rauch“) hatten. Im einzelnen waren aber die Grundsätze der Besteuerung sehr verschieden. Als Mittel der Vermögensschätzung war eine Abgabe nach dem Herd, der Feuerstelle sehr bequem und hatte den Charakter einer Kopfsteuer. Allein sie ist sehr unverhältnismäßig für den Steuerzahler und ohne harten Druck niemals ergiebig zu machen. Darum vermag sie nur primitiven Anforderungen zu genügen und wurde seit dem 18. Jahrhundert allerwärts durch zeitgemäße Steuerformen abgelöst. Sie wurde so zur Stammutter der späteren Objekt- und Ertragssteuern.

Geschichtlich ist die Herdsteuer eine steuerpolitische Erscheinung des Lehens- und Territorialstaates. Unter den Namen foagium, fumagium, fouage, smoke-farthing, hearth money, chimney money war sie dem angelsächsischen Lehensstaate ein wohlbekanntes Finanzinstitut. 1662 wurde aus ihr eine staatliche Häusersteuer, die das Parlament bewilligte und wahrscheinlich von den Hintersassen des Lord of the Manor getragen wurde. Auch die Taille in Frankreich in der älteren Zeit und ähnliche Abgaben werden häufig nach „feux“ als Feuerstellenabgaben (focagia, fouages) angelegt. In den deutschen Territorien fehlt es nicht an zahlreichen Beispielen. In Bayern bestand eine solche im 18. Jahrhundert als Herdstättengeld von jeder Familie in den Städten und auf dem Lande, in Österreich finden wir seit dem 16. Jahrhundert mehrfach Kaminsteuern, und ähnliche Beispiele wiederholen sich auch in den andern deutschen Territorien. Ihre Sicherheit erhellt auch aus dem Umstande, daß der Ertrag der Herdsteuer öfters, wie z. B. in England, ein beliebtes Mittel der Sicherheitsbestellung bei Aufnahme von Staatsanleihen war.

3. Die abgestuften Personalsteuern. Ein weiterer Fortschritt auf dem Wege zur Personalbesteuerung liegt in den verschiedenen Versuchen, die einfachen, roh angelegten Steuerformen durch feinere Bemessungsmethoden zu verbessern. Man beginnt jetzt weitere „Merkmale“ heranzuziehen, aus denen auf die Leistungsfähigkeit zu schließen ist. Mit den grob greifbaren Tatsachen, wie bei den Kopf-, Herd-, Vieh- und ähnlichen Steuern, bescheidet man sich nicht mehr, sondern man stützt sich jetzt auf eine Mehrzahl von Unterscheidungsmerkmalen, man will weiter differenzieren.

Für dieses Verfahren standen zwei Möglichkeiten offen.

a. Die einfache Abstufung der Steuersätze. An Stelle des Einheitssatzes, wie einen solchen z. B. auch die österreichische Personalsteuer von 1799—1830 (1/2 Fl. für jede Person über 15 Jahre) aufwies, trat jetzt eine mehrfache Abstufung. Für ihre Einrichtung konnten sehr verschiedene Gesichtspunkte verwendet werden. So stellt das bayerische Familienschutzgeld vom 25. Nov. 1808 im ganzen 8 Steuerstufen auf: 20 Kr., 30 Kr., 1 Fl., 2, 3, 5, 8, 12 Fl. Für die Anwendung der Sätze der einzelnen Klassen waren dann noch besondere Bestimmungen getroffen. Diese Auflage war dem Ertragssteuersystem in der Art eingegliedert, daß sie die ausschließliche Besteuerung derjenigen Untertanen war, die von anderen direkten Steuern nicht getroffen waren, dagegen sich als Zuschlag zu jenen bei Pflichtigen darstellte, die bereits besteuertes Vermögen oder ein

besteuertes Gewerbe besaßen. Die spätere allgemeine Familiensteuer vom 10. Okt. 1814 ist in der Differenzierung noch weiter gegangen und hat 10 Abteilungen unterschieden und die eigentümliche Verbindung mit den Ertragssteuern aufrecht erhalten (s. o. S. 315). Trotzdem können wir in solchen abgestuften Personalsteuern bereits eine Überleitung zu den Klassensteuern erblicken.

b. Die Verknüpfung der Personalsteuern mit anderen Merkmalen. Der Fortschritt der Differenzierung liegt hier in dem Bestreben, die abgestuften Sätze mit der wirtschaftlichen Lage der Steuersubjekte in nähere Beziehungen zu bringen. Es werden noch weitere Anhaltspunkte zum Behufe eines solchen Rückschlusses aufgesucht. In erster Linie hat man dazu den Wohnungs- und Mietaufwand, den Mietwert der Wohnung oder der Geschäfts-, Fabrikräume usw. gewählt. Daraus wollte man zuvörderst die Äußerungen der Leistungsfähigkeit erkennen. Das typische Beispiel für diese Richtung ist die französische Personal- und Mobiliarsteuer von 1791—1798. Sie ist einerseits eine abgestufte Familien- und Personalsteuer, deren Sätze von 1½—4½ Frs. steigen, und andererseits eine Mietsteuer in der Form einer Repartitionssteuer. Auch in anderen Staaten, wie in Hessen, hat man zu Beginn des 19. Jahrhunderts das französische Vorbild nachgeahmt. Mitunter hat man auch eine Verbindung der Personalsteuern mit anderen direkten Steuern, Ertrags-, Klassen- und Einkommensteuern hergestellt (Bayern, Österreich), oder man hat endlich eine weitere Annäherung an summarisch ermittelte Einkommensgrößen angebahnt. In diesem steuertechnischen Vorgang liegt dann bereits der sichtbare Übergang zur Klassensteuer.

§ 2. **Die Übergänge: die Klassensteuern.**[1] Die Übergänge von den älteren Personalsteuern zur Einkommensteuer können an sich sehr verschiedener Art sein. Gemeinsam aber ist ihnen das Bestreben, die an die einzelnen Personen geknüpfte Steuer mit deren wirtschaftlichem Milieu in engeren Zusammenhang zu bringen. Die Person und ihre wirtschaftliche Kraft sollen zu einer Einheit verschmolzen werden, um das verschiedene Maß der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuertechnisch auszuwerten. Schon bei den fortgebildeten Personalsteuern ist diese Tendenz zu erkennen. Die Lösung aber hängt von dem Stande der Wirtschaftsentwickelung

---

1) Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. Berlin 1840; Sinnhold, Die Klassensteuerverfassung des preußischen Staats. Liegnitz 1831; Lange, Die Klassensteuer. Breslau 1877; Fischer, Die preußische Klassensteuer. 3. Aufl. Magdeburg 1876.

und der Steuertechnik ab. Die wirtschaftlichen Einflüsse werden immer wichtiger, je mehr quantitativ und qualitativ die verschiedenen Einzelwirtschaften sich von einander abscheiden. Man will die reinen Personalsteuern durch objektive Basen stützen und berücksichtigt einzelne Voraussetzungen und Begleiterscheinungen des Wirtschaftsbetriebs. Mit den Steuersubjekten verbindet man die Größe des Grundbesitzes, die Zahl der Hufen und der Hufenteile, die Anzahl der Viehhäupter und sonstige Äußerungen der wirtschaftlichen Tätigkeit. Die Steuertechnik gelangt zu einer Abstufung der Personalsteuern nach einem System von Klassenmerkmalen.

Das Resultat dieser Erscheinungen ist die Klassensteuer. Sie ist eine Personalsteuer, die auf der differenziellen Behandlung der einzelnen Wirtschaften aufgebaut wird, und daher eine Subjektsteuer, die auf eine Subjektivierung des Einkommens gerichtet ist. Und zu dieser benutzt man die Aufstellung von mehreren Haupt- und Unterklassen. Für jede Gruppe werden feste Steuersätze angesetzt. Die Steuerpflichtigen werden durch Einschätzungskommissionen nach bestimmten äußeren Merkmalen und unter Berücksichtigung der gesamten wirtschaftlichen Lage in die vorgesehenen Steuerstufen eingereiht. Die Klassensteuer operiert daher noch mit der Vorstellung, daß die Entrichtung der Abgabe abhängig ist von der Zugehörigkeit des Pflichtigen zu einem Stande oder einer Gesellschaftsklasse. Sie ist darum eine verfeinerte Fortsetzung der älteren Personalsteuern und ein Übergang zur Einkommensteuer, weil sie bereits die verschiedenen Einkommensstufen mit einem gemeinsamen Netze überspannt und so eine allgemeine Besteuerung der verschiedenen Einkommensgrößen versucht. Durch die Bildung von Steuerklassen nach „äußeren Merkmalen" ist sie steuertechnisch mit den Ertragssteuern verwandt, deren Methoden sie sich teilweise aneignet. In ihrer entwickelten Gestalt, die an die Einkommensgrößen selbst staffelförmig anknüpft, ist sie bereits zu einer Form der Einkommensteuer geworden, wenn sie auch noch unvollkommen ist.

Wir haben daher zwei Typen der Klassensteuer zu unterscheiden: die eigentliche Klassensteuer und die einkommensteuerartige Klassensteuer.

1. Die eigentliche Klassensteuer. Sie ist eine Personalsteuer auf dem materiellen Substrat des Erwerbs und der Erwerbsmittel. Die differenzielle Behandlung der verschiedenen Wirtschaften entspricht der fortschreitenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens. Besitz, Besitzart, Erwerb, Beruf

und Stand, durchschnittliche Wohlstandsverhältnisse geben die Einteilung des Klassenschemas ab. Später hat man dann die Klassifikation noch weiter entwickelt und die ganze Bevölkerung auf Grund solcher allgemeinen Merkmale in diesen Bau eingegliedert und wollte auf diese Weise ein mutmaßlich vorhandenes Einkommen besteuern. So versucht die eigentliche Klassensteuer auf indirektem Wege und mit Auswertung äußerlich wahrnehmbarer Kennzeichen des Wohlstandes und der wirtschaftlichen Lage die Einzelwirtschaften nach Maßgabe ihres Einkommens zur Steuerleistung heranzuziehen. Sie vermeidet es aber, unmittelbar von diesem selbst auszugehen.

Ein typisches Beispiel dieser Form ist die preußische Klassensteuer vom 30. Mai / 12. Dezember 1820, 5. September 1821 und 1. Mai 1851, die an Stelle der rohen Personalsteuer des Jahres 1811 trat und auf das Land und die Landstädte beschränkt war. Sie unterschied vier Hauptklassen und setzte für jede von ihnen drei Klassensätze fest, 1. die besonders wohlhabenden und reichen Einwohner: 144, 96, 48 Taler; 2. die wohlhabenden Einwohner: 24, 18, 12 Taler; 3. der geringere Bürger- und Bauernstand: 8, 6, 4 Taler; 4. die gewöhnlichen Lohnarbeiter, das gemeine Gesinde und die Taglöhner: 3, 2, 1½ Taler. Die Steuer lastete auf dem Haushalt als solchem. In der untersten Klasse zahlten die Einzelsteuernden ½ Taler, sämtliche des gleichen Haushalts zusammen aber nicht mehr als 1½ Taler, in den übrigen Stufen den halben Steuersatz. Die Anwendung der zulässigen Steuersätze in der gleichen Steuerklasse richtete sich nach der besonderen Leistungsfähigkeit des Haushalts oder der Einzelsteuernden. Die Reform des Jahres 1851 hat die Klassensteuer auf dieser Grundlage noch weiter gebildet. Sie hat ihr Geltungsbereich auf die Einkommen bis 3000 M. beschränkt, während für die höheren Einkommensstufen eine klassifizierte Einkommensteuer eingeführt wurde. Im übrigen hat man den Klassenschematismus mit seinen generellen Merkmalen beibehalten und im einzelnen verfeinert. Die Steuer ward in drei Hauptklassen und zwölf Stufen erhoben. I. Hauptklasse: ½ und 1, 2, 3 Taler; II. Hauptklasse: 4, 5, 6, 8, 10 Taler; III. Hauptklasse: 12 16, 20, 24 Taler. In dieser Gestalt war in Preußen von 1820—1873 das Klassensteuerprinzip verwirklicht worden.

2. Die einkommensteuerartige Klassensteuer. Die jüngere Schwester der Klassensteuer sucht das Einkommen direkt zu ermitteln und bildet nach dessen Höhe ein abgestuftes Klassenschema. Sie ist daher nur mehr formell eine Klassensteuer, tat-

sächlich ist sie bereits zur Einkommensteuer geworden, von der sie nur noch eine verfeinerte Steuertechnik trennt. Die Klassenbildung ist auf bestimmten Gruppierungen aufgebaut, deren Stufen in Abständen von 100, 150, 300 M. ansteigen. Sie sind bei den kleineren Einkommen näher aneinander gerückt und werden mit dem Steigen der Einkommen größer, z. B. 150 M. bei Einkommen von 900—1800 M., 300 M. bei solchen von 1800—3000 M. (Preußen im Jahre 1873). Diese Klassensteuer wird entweder auf alle Einkommen angewendet oder auf solche bis zu einer bestimmten Höhe beschränkt, wie z. B. in Preußen auf Einkommen bis 3000 M. (1873). Die Steuersätze sind proportional oder degressiv. Auch in vielen anderen Punkten nähert sich diese Form der Klassensteuer den Einkommensteuern, mit denen sie die Tendenz zu individualisieren teilt. Das Maß dieser Annäherung wird um so größer sein, je mehr es gelingt, eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu erreichen. Die Veranlagung auf Grund von Deklarationen pflegt aber regelmäßig zu fehlen und ist auch nicht zweckmäßig, wenn es sich dabei um die Ermittelung der kleinen und mittleren Einkommen handelt, z. B. der Einkommen bis 2000 oder 3000 M.

Die meisten historisch überkommmenen Personalsteuern haben diese Zwischenstufe durchlaufen, bevor sie zu wirklichen Einkommensteuern übergingen. So z. B. Preußen 1873—1891, Baden, Hessen und eine Mehrzahl von deutschen Mittel- und Kleinstaaten. In Österreich finden sich schon seit 1763 vielfache Ansätze hierzu. Mit dem Vordringen der Einkommensteuern sind diese Klassensteuern in der Hauptsache verschwunden und funktionell von jener abgelöst worden. Neben wenigen deutschen Kleinstaaten besteht heute nur noch in Hessen eine ähnliche Einrichtung, wo die Einkommen von 500—2600 M. in der besonderen 2. Abteilung mit Klassensteuercharakter besteuert werden.

In der älteren Zeit hat man bereits Versuche gemacht, eigentliche Einkommensteuern einzuführen, die das Einkommen als Ganzes zu erfassen suchten. Allein die steuertechnischen Mittel und die Veranlagungsmethoden genügten nicht, und die Resultate blieben daher unbefriedigend. Man ist daher von dieser Besteuerungsart wieder zurückgekehrt zu einfacheren Steuerformen, oder man hat sie als außerordentliche Steuer in Kriegs- und Notzeiten erhoben. Schon im 18. Jahrhundert hatte man mit solchen Einkommensteuern mehrfach Experimente gemacht. Dies geschah z. B. in Österreich 1743 und 1799, während die Einkommensteuern von 1778, 1789 und 1790 den

Charakter eigentlicher Kriegssteuern hatten. Ebenso bestand in Sachsen von 1742—1847 eine Einkommensteuer als außerordentliche Abgabe neben der ordentlichen Steuer. Alle diese älteren Versuche sind in der Hauptsache rohe Einkommensteuern und vielfach mit andern Bestandteilen, mit Vermögens-, Klassen-, Kopf-, Standes-, Rang- und andern Personalsteuern gemischt.

Die Form der Klassensteuer ist ohne Zweifel ein beachtenswerter Fortschritt gegenüber den älteren Personalsteuern. Wo die ökonomischen Verhältnisse einer Klasse gleichartig, die verschiedenen Stufen der sozialen Klassenbildung leicht von einander zu unterscheiden sind und der Prozeß der gesellschaftlichen Differenzierung noch keine entscheidenden Fortschritte gemacht hat, ist sie eine geeignete Form der Besteuerung. Das Verfahren der Einschätzung reicht hier aus. Auf hoher Entwickelungsstufe, bei starker Differenzierung der Volksvermögens- und Volkseinkommens, reicher Arbeitsteilung und Berufsgliederung hat sich die Klassensteuer überlebt und muß in die vollkommeneren Formen der Subjektsteuern hinüber geleitet werden. Immerhin kann aber auch hier noch die Veranlagung nach den Methoden der Klassensteuer für die Einkommen bis 2000 oder 3000 M. in Frage kommen, wenn auch gesonderte, selbständige Klassensteuern nicht empfehlenswert sein mögen.

§ 3. **Die Einkommensteuer. Entstehung und Entwickelungsformen.**[1]) In der modernen Entwickelung der Subjektivität zeigt sich die Einkommensteuer als ihr hauptsächlicher Vertreter. Wenn die Ertragsbesteuerung darauf gerichtet ist, den Wirtschaftserfolg quantitativ zu erfassen, so liegt der Einkommensteuer die Tendenz zugrunde, eine qualitative Besteuerung durchzusetzen. Die Einkommensteuer heißt in der Regel die allgemeine Einkommensteuer, weil sie alles Einkommen und zwar als Ganzes, als steuerpoli-

1) Baumstark, Zur Einkommensteuerfrage. Greifswald 1850; Vocke, Über Personalbesteuerung. Ztschr. f. Staatsw. 1865; Held, Die Einkommensteuer. Bonn 1872; Glattstern, Die Steuer vom Einkommen. Leipzig 1876; Burkart, Die bestehenden Einkommensteuern. Annalen d. D. R. 1876—1880; Schanz, Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv 13, S. 1—87; v. Heckel, Die Einkommensteuer und die Schuldzinsen. Leipzig 1890; v. Heckel, Die Fortschritte der direkten Besteuerung in den deutschen Staaten. Leipzig 1904; Wolowski, L'impôt sur le revenu. Paris 1873; Denis, L'impôt sur le revenu. Bruxelles 1851; Chailley, L'impôt sur le revenu. Paris 1884; Guyot, L'impôt sur la revenu. Paris 1887; Sayer, On Income Tax. London 1831; Benvenutti, Dell' imposta unica sulla rendita. Torino 1850; Ricca-Salerno, Dell' imposta sulla rendita. Annuario delle scienze giuridiche. 1881.

tische Einheit, in ihr Geltungsbereich zu ziehen sucht. Sie weist daher zwei Hauptmerkmale auf, die Allgemeinheit und die individualisierende Erfassung der Einzelwirtschaft in der Person des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts. Beide Prinzipien sind die einheitlichen Wurzeln, aus denen alle übrigen steuerpolitischen und steuertechnischen Details herauswachsen. Die Allgemeinheit der Einkommensteuer ist in drei Richtungen begründet. Sie will grundsätzlich alle Steuersubjekte treffen, sie will alles Einkommen zur Leistung heranziehen, und sie will das allgemeine Einkommen, die objektiven Bestandteile des Einkommens, in ihrem Zusammenfluß beim Wirtschafter als Ganzes besteuern. Die individualisierende Erfassung der Einzelwirtschaft in der Person des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts deckt sich mit der steuerpolitischen Aufgabe der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es wird die tatsächliche Höhe und die besondere Eigenart des Einkommens aufgesucht, man begnügt sich nicht mehr, wie bei der Ertragsbesteuerung mit mutmaßlichen Durchschnitten. Die Einnahmen werden nach den Subjekten besteuert, nicht mehr nach den Objekten, den Quellen, aus denen sie fließen. Sie sind „Einkommen" und erscheinen daher als Reinerträge mit der Person, die sie empfängt, in Beziehungen gesetzt. Die Wirtschaft wird als ein einheitliches Ganzes angesehen, und die aus den einzelnen Erwerbsquellen fließenden Erträge werden als Einheit in der Hand des Haushälters als steuerpflichtig erklärt. Das sachliche und das persönliche Element des Wirtschaftsbetriebes sind darum als einheitlich wirkend gedacht. Die allgemeine Einkommensteuer geht von der Verteilung des Produktionsertrages in einer Volkswirtschaft aus, nicht vom Prozeß der Gütererzeugung, wie die Ertragssteuern. Sie entspricht daher den Anforderungen einer hohen Kulturstufe, auf der nicht allein die qantitative Seite der Steuerveranlagung entscheidend ist, sondern auch die qualitative Ermittelung der Steuerkraft berücksichtigt wird.

Die Einkommensteuer in ihrem modernen Bestande ist geschichtlich aus zwei verschiedenen Entwickelungsreihen hervorgegangen, die zwar besonderen Ursprungs sind, bei denen jedoch die gleichen, treibenden Kräfte ein gleiches Ergebnis erzeugt haben. Der ältere Zweig unserer modernen Einkommensteuer geht auf die älteren Personalsteuern zurück. Sie sind in längeren genetischen Prozessen in eine zeitgemäße Gestalt fortgebildet worden. Neben ihnen sind noch Objektsteuern, bald in größerer, bald in kleinerer Zahl vorhanden, die nach bestimmten historischen Be-

sonderheiten entstanden sind und das Gepräge dieser Herkunft aufweisen. Der Schwerpunkt des ganzen Erwerbssteuersystems liegt aber in der Personalbesteuerung, zu der die Objektsteuern je nach geschichtlichen und politischen Zufälligkeiten teils ergänzend, teils ersetzend hinzutreten. Von den älteren Personal-, Rang-, Standes- und Klassensteuern ausgehend, werden sie zu eigentlichen Einkommensteuern, indem die Steuertechnik von der Veranlagung nach summarischen oder allgemeinen Klassenmerkmalen zur Ermittelung des Einkommens nach Höhe und Zusammensetzung übergeht. Auf diese Weise ist die Mehrzahl der norddeutschen Einkommensteuern entstanden.

Der jüngere Abstämmling der Einkommensteuer ist aus den Objekt- und Ertragssteuern herausgewachsen. Die Entwickelungstendenz liegt hier in der Vermehrung subjektiver Beisätze im Rahmen der Objektbesteuerung. Diese subjektiven Einschaltungen zersetzen allmählich die Objektivität, leiten die Auflösung der Ertragssteuern ein, verlegen allmählich die eigentliche steuerpolitische Leistung in die Subjektivität und überführen nach und nach das Steuerrecht in ein System der Personalbesteuerung. Diese Vorgänge zeigen sich zuerst im Einbau zweier spezieller Einkommensteuern in das rationelle Ertragssteuersystem. Denn mit der Kapitalrenten- und der Arbeitsertragssteuer nahm man in dieses Steuerglieder auf, die dem Prinzip der Objektivität fremd waren. Später hat dann auch die Notwendigkeit, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte besser zu berücksichtigen, mehrfach zur Verwendung steuertechnischer Mittel geführt, die der Subjektivität eigentümlich sind. Man wich immer mehr von den Pfaden der objektiven Ertragssteuern ab. Endlich hat man alle subjektiven Elemente bei den Ertragssteuern ausgeschieden und zu einer konkurrierenden. allgemeinen Einkommensteuer organisiert. Sie nimmt alle personalsteuerartigen Bestandteile in sich auf und sucht das Gesamteinkommen im Prinzipe der formalen Doppelbesteuerung mit einem besonderen Steuersatze zu belegen. Die älteren Real- und Ertragssteuern bleiben als Ergänzung daneben fortbestehen, werden aber in ihrer Bedeutung herabgedrückt. Nur die Arbeitsertragssteuer wird von der allgemeinen Einkommensteuer aufgesogen und verschwindet in ihr als systematischer Bestandteil. Man kann diesen Prozeß die Subjektivierung der rationellen Ertragsbesteuerung nennen. In Sachsen, Baden, Hessen, Anhalt, Württemberg und überhaupt in Süddeutschland ist die Ausbildung der Personalbesteuerung diesen Weg gegangen.

Der Aufbau und die Einrichtung der Einkommensteuer lassen die Spuren ihres Ursprungs deutlich erkennen. Auf dieser Grundlage unterscheiden wir drei typische Formen der Einkommensteuer.

1. Einkommensteuern mit unmittelbarer Feststellung des Gesamteinkommens. Alle aus den verschiedenen Erwerbsquellen fließenden Einkünfte werden beim Wirtschafter, dem leitenden Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft, als einheitliche Größe und unmittelbar erfaßt. Diese wird alsdann mit dem gleichen oder einem abgestuften Steuersatze belastet, der teils nach der Höhe des Einkommens, teils nach seiner Zusammensetzung (Quellen: Kapital oder Arbeit) wechselt. Die objektive Grundlage für diese Form der Subjektsteuer liegt in der Art der Feststellung des Einkommens. Die objektiven Bestandteile, aus denen das Gesamteinkommen gebildet ist, werden nicht selbständig ausgeschieden und durch Summierung der Teilziffern zur formellen Einheit verknüpft. Vielmehr bescheidet man sich, durch einen bestimmten Zifferausdruck die „Leistungsfähigkeit" generell festzuhalten. Die Veranlagung beruht in der Regel auf der Ab- und Einschätzung. Die Deklaration gehört einer späteren Etappe der Entwickelung an oder ist von nebensächlicher Bedeutung. Vielfach fehlen auch die steuertechnischen Hilfsmittel und Merkmale, die der wirklichen Leistungsfähigkeit näher zu kommen suchen. Die ganze Methode, die man die den älteren deutschen Einkommensteuern eigentümliche nennen kann, berücksichtigt nur einzelne Anforderungen des Prinzips der Subjektbesteuerung und behält wichtige Fortschritte der künftigen Entwickelung vor. Dieser Mangel der Spezialisierung des Einkommens entspricht einer fortgeschrittenen Finanztechnik nicht, und die Besteuerung nach einfachen Summenangaben steht im Widerspruch zur Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens in der modernen Volkswirtschaft.

Beispiele für diese Grundform sind die preußischen Einkommensteuergesetze vom 1. Mai 1851 und 25. Mai 1873, sowie die Einkommensteuern solcher deutscher Staaten, die von 1851—1891 das Vorbild Preußens nachgeahmt haben, und endlich Hessens (Gesetze vom 21. Juni 1869, 8. Juli 1884, 10. Juli 1895 und 12. August 1899), wenn auch hier nicht unerhebliche Fortschritte der Steuertechnik erreicht wurden. Die Mehrzahl der neueren Gesetze hat dagegen dieses System preisgegeben.

2. Einkommensteuern als System einzelner Einkommensteuerpartialen. Bei dieser zweiten Entwickelungsform werden die Einkünfte aus den einzelnen Erwerbsquellen

selbständig ermittelt und zur Einheit so zusammengefaßt, daß die einzelnen Teilsteuern gegenseitig in ein Verhältnis treten. Dadurch bildet sich eine Mehrheit von Einkommensteuerpartialen heraus, die auf der Subjektivität beruhen und in ihrem Zusammenschluß zu einem „System" ein Ganzes darstellen. Wie bei den Objekt- und Ertragssteuern das gesamte Einkommen eines Steuersubjekts in seine objektiven Teile zerlegt und nach den Steuerobjekten geordnet wird, so geht man auch hier von den objektiven Grundlagen der Einkommensbildung aus, gliedert sie aber nach dem Subjekt zu einer einheitlichen Größe, auf die alle Prinzipien der Einkommensteuer angewendet werden. Diese zweite Grundform ist daher ursprünglich eine einkommensteuerartige Belastung von objektiven Einkommensbestandteilen. Die äußere Form lehnt sich an die Einkommensteuer an, ihr Inhalt ist tatsächlich ein System der rationellen Ertragsbesteuerung, von der sie sich aber durch ein reiches Maß subjektiver Elemente unterscheidet. Je mehr der Kreis der subjektiven Keime erweitert wird, und je mehr das Netz der Einkommensteuer auch formell die objektiven Glieder umspannt, desto mehr werden diese Einkommensteuerpartialen zu einer geschlossenen, allgemeinen Einkommensteuer. Aus der einkommensteuerartigen Verknüpfung differenzierter Ertragssteuern wird durch die subjektiven Elemente ein Zersetzungsprozeß eröffnet, die objektive Herkunft der Teile wird verwischt, und ihre Ordnung nach den einzelnen Erwerbsquellen erscheint nur als verwaltungstechnische Formel für die Veranlagung des Gesamteinkommens. Die objektive Grundlage der Einkommensteuer beruht in der Unterscheidung von Hauptquellen des Einkommens, die zu einer subjektiven Einheit zusammengefügt werden. Der steuerpolitische und steuertechnische Fortschritt ist in der Ersetzung der unmittelbaren Summenabgaben des Einkommens durch dessen objektiven Aufbau begründet. Die Veranlagungsmethoden sind verfeinert, der Deklarationszwang und eine Reihe einzelner, steuertechnischer Maßregeln sind darauf gerichtet, die Steuersubjekte nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern.

Den ersten Versuch in dieser Richtung hat im Jahre 1798 Pitt d. J. mit der General Property and Income Tax gemacht. Sie war und ist auch heute noch seit ihrer Wiederbelebung im Jahre 1842 durch die Finanzreformen Sir Robert Peels, nachdem sie von 1816—1842 aus dem englischen Haushalt verschwunden war, eine einkommensteuerartige Zusammenfassung eines Systems von Ertragssteuern. Die einzelnen Glieder dieses Systems werden

von 5 Ertragsabteilungen oder Schedules gebildet: 1. Erträgnisse aus Land- und Hausbesitz; 2. Erträgnisse aus Landnutzung (Einkommen der Pächter); 3. Erträgnisse aus der Kapitalnutzung; 4. Erträgnisse aus Gewerbebetrieb und Handel, sowie aus allen nicht besteuerten Erwerbsarten und 5. Erträgnisse aus öffentlichem und privatem Dienst.[1]) Die 4. Ertragsabteilung hat noch Ersatzfunktion zu erfüllen, wie eine solche in den deutschen Arbeitsertragssteuern (sog. speziellen Einkommensteuern) enthalten ist. Die konstitutiven Bestandteile des Einkommens werden objektiv an der Quelle, aus der sie fließen, bei den Ertragsobjekten erfaßt, aber subjektiv geordnet und zwar in der Form einer Einkommensteuer. Das englische Steuerrecht hat aber darauf verzichtet, einen Schritt vorwärts zu gehen und die Subjektivierung des Aufbaues zur Einkommensteuer zu vollenden. Dazu fehlen ihrer Steuertechnik neben einzelnen kleineren Mängeln vor allem der direkte Abzug der Schuldzinsen und Lasten, ein wirklich degressiver Steuerfuß und die differenzielle Behandlung des fundierten und unfundierten Einkommens. Die Entwickelung ist auf halbem Wege stehen geblieben. Die deutsche Rechtsentwickelung hat das vollendet, was die englische begonnen hatte. Das englische Vorbild ist überhaupt vielfach von den kontinentalen Staaten nachgeahmt worden. So hat sich z. B. auch Preußen mit seiner Kriegs-, Vermögens- und Einkommensteuer in den Jahren 1806 und 1807 an das englische Muster angeschlossen.[2])

Von den deutschen Staaten hat zuerst Sachsen durch Gesetz vom 2. Juli 1878 eine moderne Einkommensteuer mit entscheidendem Erfolg geschaffen. Das Gesamteinkommen, das einem einheitlichen Steuersatz unterliegt, wird durch Summierung der Beträge aus den einzelnen Erwerbsquellen gebildet. Die Steuertechnik schreitet von den objektiven Bestandteilen vor und verbindet so die Objektivität mit der Subjektivität zu einem harmonischen Ganzen. Es werden 4 Hauptquellen des Einkommens unterschieden: 1. Einkommen aus Grundvermögen; 2. Einkommen aus Kapitalvermögen; 3. Einkommen aus gewinnbringenden Diensten und Leistungen; 4. Einkommen aus Handel, Gewerbe und Pachtungen. Die Ertragsabteilungen des englischen Rechts sind hier bereits zum „Einkommen“ geworden und erscheinen als Einkommenspartialen, die sich zwar noch an eine objektive Gliederung formell anlehnen, ihrem Wesen und Inhalte nach aber subjektiven Charakter haben.

---

1) Einschließlich der gewerblichen Beamten und Angestellten.

2) Einzelheiten der englischen Einkommensteuer, vgl. u. § 6, S. 394ff.

Denn es sind bereits hier alle Momente der Subjektivität in der Hauptsache berücksichtigt worden, die der Veranlagung der Steuersubjekte nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen: die Deklarationspflicht eine Mehlzahl von Abzugsposten vom Rohertrag, vor allem der Abzug der Produktions- und Werbungskosten, sowie der Schulden und Lasten, die Gewährung eines steuerfreien Existenzminimums (300 M.), ein Klassentarif in degressiver Gestaltung, Berücksichtigung der besonderen, die Leistungsfähigkeit schmälernden Umstände u. a. m. Tatsächlich stellt dieses System vier Einkommensteuerpartialen dar, die organisch durch ein gemeinsames Band zu einer Einheit zusammengehalten sind. Die späteren Einkommensteuergesetze in Anhalt (1886) und Preußen (1891) haben die nämliche Veranlagungsmethode angenommen und 4 Hauptquellen des Einkommens unterschieden: 1. Einkommen aus Kapitalvermögen; 2. Einkommen aus Grundvermögen; 3. Einkommen aus Handel und Gewerbe; 4. Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung. Die Rechtsentwickelung in den deutschen Staaten seit 1891 ist diesen Vorgängen gefolgt und hat in Einzelheiten die Momente der subjektiven Würdigung noch erweitert.

3. Einkommensteuern als subjektive Ergänzungen der Ertragssteuersysteme. Die historisch überkommenen Objekt- und Ertragssteuern werden grundsätzlich beibehalten. An ihre Seite tritt eine allgemeine konkurrierende Einkommensteuer. Nach Bedarf werden jene ergänzt und modifiziert, und das Ertragssteuerglied für den persönlichen Erwerb und das Berufseinkommen geht funktionell in der Einkommensteuer ganz auf. Die Ertragssteuern treffen die durchschnittlichen Erträge, und die Einkommensteuer sucht im Prinzip der formalen Doppelbesteuerung diese mittleren Ergebnisse der Wirklichkeit nahe zu bringen durch die Berücksichtigung der subjektiv-individuellen Bedingungen des Wirtschaftsbetriebs. Die alten Ertragssteuern bleiben wesentlich in den bisherigen, katastralen Veranlagungsformen bestehen, die Einkommensteuer wird auf Grund von Deklarationen der Steuerpflichtigen veranlagt. Und diese Steuererklärungen können dann wiederum dazu benutzt werden, die Kataster der Ertragssteuern zu berichtigen. Die Einkommensteuer hat zunächst Ergänzungsfunktion. Sie soll die rationelle Ertragsbesteuerung graduell in der Richtnng der Subjektivität fortbilden und den Einfluß des Wirtschafters auf den Wirtschaftserfolg steuertechnisch zum Ausdruck bringen. Sie soll also Zusatzsteuer sein. Allein auch hier zeigt sich die Eigenart des Entwickelungsprinzips bei der Ein-

kommensteuer: sie hat die Tendenz der Expansion und der Zersetzung der objektiven Steuerglieder. Diese Fermentationswirkung führt daher eine allmähliche Verschiebung des Schwerpunkts der Steuerbelastung herbei. Die objektiven Bestandteile treten zurück, die subjektiven werden die führenden und herrschenden. War die Einkommensteuer zuerst ein konkurrierender Zusatz und eine individualisierende Ergänzung, so wird sie jetzt zur Hauptsteuer. Die objektiven Ertragssteuern, ursprünglich die Grundlage der ganzen Erwerbsbesteuerung, werden aus ihrer leitenden Stellung verdrängt und haben hauptsächlich als Vorbelastung des leistungsfähigeren Einkommens aus Rentenquellen, als Verstärkung der Steuer auf dem fundierten Einkommen zu wirken. Die Subjektivität hat die Objektivität überwunden und funktionell abgelöst.

Diese dritte Entwickelungsform der Einkommensteuer kann man als den süddeutschen Typus bezeichnen. Schon der bayerische Einkommensteuerentwurf von 1879, der allerdings über dieses Stadium nicht hinauskam, sowie die späteren Steuerpläne von 1896—97 und 1906—07 gehen von dem Gedanken einer Ergänzungsfunktion der Einkommensteuer neben einer Mehrzahl von Ertragssteuern aus. Baden, Hessen und Württemberg haben ihre Einkommensteuern gleichfalls auf diese Grundlage gestellt. Besonders charakteristisch aber ist diese Rechtsentwickelung in Baden. Nach Gesetz vom 20. Juni 1884 war die Einkommensteuer als ergänzende Zusatzsteuer gedacht, praktisch ging ihre Wirkung aber weiter, sie wurde zur Hauptsteuer und drängte umgekehrt die Ertragssteuern zurück. Dadurch wurde es möglich, noch einen Schritt weiter zu gehen und die Personalbesteuerung zu vollenden. Das Prinzip der Ertragssteuern wird ganz preisgegeben, die Vermögenssteuer akzeptiert und die alten Ertragssteuern werden in die Form die Einkommensteuer ergänzender und das fundierte Einkommen vorbelastender Vermögenssteuerpartialen gegossen. Und in dieser Umwandlung müssen wir überhaupt die Zukunft der Erwerbsbesteuerung erblicken.

§ 4. **Die Rechtsgeschichte in den deutschen Staaten und in Österreich.**[1]) 1. Preußen.[2]) Mit der Neugestaltung des preußischen Staates in der Stein-Hardenbergschen Reformepoche wurde

1) Für die folgenden Ausführungen vgl. v. Heckel, Fortschritte a. a. O. passim.

2) Kries, Die preußische Einkommensteuer. Ztschr. f. Staatsw. 1855; Wagner, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen. Finanzarchiv 8, S. 551—810; Schwarz-Strutz, Der Staatshaushalt und die Finanzen Preußens. I. 4. Berlin 1902, S. 1073 ff.; v. Heckel, Fortschritte a. a. O., S. 159—210.

auch die direkte Besteuerung den neuen Zeitumständen angepaßt. Das ältere Steuersystem beruhte auf der wirtschaftspolitischen und steuerrechtlichen Trennung von Stadt und Land sowie auf einer scharfen Scheidung von städtischen und ländlichen Berufs- und Erwerbsarten. Die städtische Bevölkerung wurde durch die Akzise, ein System von Aufwandsteuern und andersartigen Auflagen getroffen, woneben nur noch eine mäßige Kopf-, Grund- und Gewerbesteuer bestand. Das Land wurde dagegen durch die Kontribution, wesentlich eine rohe Grundsteuer mit verschiedenen Zusatzsteuern, belastet. Durch Verbrauch von akzisepflichtigen Gegenständen der städtischen Gewerbe auf dem Lande wurden auch die ländlichen Bezirke auf dem Umwege über die Städte durch die Akzise mitbesteuert. Mit der Aufhebung dieses sozialrechtlichen Gegensatzes zwischen Stadt und Land im 19. Jahrhundert war es nicht mehr möglich, das Land mittelbar durch städtische Steuern zu erfassen. Nach vorübergehenden Versuchen mit verschiedenen Kriegssteuern seit 1806 und 1807 wurde in Verbindung mit einer teilweisen Beseitigung der hohen Mehlakzise für das Land und die Landstädte (Mediatstädte) eine fixierte Personensteuer für dieses Geltungsbereich eingeführt, die 1/2 Taler für alle über 12 Jahre alten Personen betrug. Eine daneben ausgeschriebene Klassensteuer wurde durch Edikt vom 24. Mai 1812 durch eine Vermögens- und Einkommensteuer ersetzt. Beide hatten gleichfalls den Charakter von Kriegssteuern und fielen mit Ende der napoleonischen Kriegszeit.

Einen Schritt in der Richtung der Personalbesteuerung bezeichnet die Klassensteuer vom 30. Mai 1820. Sie blieb die Steuer für das Land und die Landstädte, während in 132 größeren Städten an ihrer Stelle eine Mahl- und Schlachtsteuer erhoben wurde. Durch die Kabinettsorders vom 12. Dezember 1820 und 5. September 1821 in einzelnen Punkten modifiziert, teilte sie nach summarischen äußeren Merkmalen die steuerpflichtige Bevölkerung in 4 Hauptklassen und 12 Steuerstufen zu je 3 Steuersätzen: 144, 96, 48—24, 18, 12—8, 6, 4—3, 2, 1 1/2 Talern. Für Einzelsteuernde (im Gegensatz zum Haushalt) waren Ermäßigungen vorgesehen. Für die wirtschaftlich entwickelte Rheinprovinz wurden 1828 18 Steuerstufen aufgestellt: 144, 120, 96, 72, 60, 48, 36, 30, 24, 18, 12, 10, 8, 6, 4, 3, 2, 1 1/2 Taler. Nach verschiedenen Anläufen und Entwürfen in den vierziger Jahren kam endlich das Gesetz vom 1. Mai 1851 zustande. Dadurch wurde die Klassensteuer auf die Einkommen bis 1000 Taler beschränkt. Sie bestand aus 3 Haupt-

klassen und 12 Stufen: 3, 2, 1 und 1/2 Taler; 10, 8, 6, 5, 4 Taler; 24, 20, 16, 12 Taler. Für die Einsteuerung wurden teils allgemeine Klassenmerkmale, teils die Einkommensgrößen benutzt. Daneben ward von den Einkommen über 1000 Taler eine klassifizierte Einkommensteuer erhoben, die auf Grund kommissarischer Einschätzungen veranlagt wurde. Sie zerfiel gleichfalls in 30 Steuerstufen, für deren jede ein monatlicher Steuersatz festgesetzt wurde. Diese Steuer begann mit 2 1/2 Taler und endigte mit 600 Taler. Die Jahressteuer betrug demgemäß zwischen 30 und 7200 Taler. Letztere Abgabe wurde von den Einkommen von 240 000 Taler und in gleichem Betrage auch von den höheren Einkommen erhoben. Den Steuerpflichtigen, die in mahl- und schlachtsteuerpflichtigen Städten wohnten, wurden von ihrem Steuerbetrage 20 Taler für geleistete Verbrauchssteuern abgezogen. Die Klassensteuer war wiederum die direkte Steuer des Landes und der Landstädte. Die 132 mahl- und schlachtsteuerpflichtigen Städte waren von ihr befreit.

Durch Gesetz vom 25. Mai 1873 war die Mahl- und Schlachtsteuer für das ganze Bereich der Monarchie als Staatssteuer aufgehoben worden. Sie durfte noch in solchen Städten als Gemeindeabgabe forterhoben werden, wo es die Lage des städtischen Haushalts erheischte. Das Geltungsgebiet der Klassensteuer wurde auf das ganze Staatsgebiet ausgedehnt. Damit war endgültig mit der seit dem 18. Jahrhundert herausgebildeten Mischung direkter und indirekter Steuern in Preußen aufgeräumt und die letzten Spuren der verschiedenen Steuerbehandlung von Stadt und Land waren ausgetilgt. Die direkte Besteuerung war in der Hauptsache auf die Personalbesteuerung gestellt.

Die Klassensteuer blieb die Steuer der kleinen und mittleren Einkommen bis 3000 M. auch nach dem neuen Gesetz vom 25. Mai 1873. Die Grundlage für die Steuerpflicht war die durch kommissarische Einschätzung gewonnene Höhe des Einkommens. Beträge unter 420 M. blieben steuerfrei. Die höheren Einkommen wurden in 12 Klassen gegliedert, und die Steuersätze stiegen von 3 M. (420 bis 660 M.) auf 72 M. (2700—3000 M.). Der Ertrag wurde auf 42 Millionen M. kontingentiert. Die Klassensteuer war so nur dem Namen nach eine solche, in Wirklichkeit aber eine Einkommensteuer. Die klassifizierte Einkommensteuer, die alle Einkommen von über 3000 M. traf, wurde im einzelnen, namentlich durch die Verkleinerung der Intervalle zwischen den einzelnen Steuerstufen, verfeinert, und die Obergrenze kam in Wegfall. Die Steuersätze begannen mit 90 M. bei Einkommen von 3000—3600 M. und stiegen

allmählich auf 3% bei solchen von 240000 M. und mehr. Auch eine Mehrzahl von sonstigen Verbesserungen der Subjektivität wurde angebracht. Durch Gesetz vom 26. März 1883 wurde das steuerfreie Existenzminimum bei der Klassensteuer auf 900 M. durch Aufhebung der beiden untersten Stufen hinaufgerückt. Dagegen führten zwei Gesetzentwürfe vom Jahre 1883 zu keinem Resultate. Der eine von ihnen wollte die Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer in eine einheitliche Einkommensteuer verwandeln, die alle Einkommen von 1200 M. an mit degressiven Steuersätzen von 1% bis 3% (von Einkommen von 10000 M. an aufwärts) treffen sollte. Der zweite plante eine Kapitalrentensteuer zur höheren Belastung der Kapitalzinsen.

Erst anfangs der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts nahm die durch die Thronreden von 1889 und 1890 in Aussicht gestellte Neuordnung der direkten Staatssteuern durch die Miquelschen Reformpläne greifbare Gestalt an. Es wurden 3 Gesetzentwürfe am 3. November 1890 vorgelegt, welche die Einkommen-, Gewerbe- und Erbschaftssteuer neu ordnen sollten. Die Einkommensteuer wurde zum Grundpfeiler der staatlichen Erwerbsbesteuerung gestempelt. Sie wurde in steuertechnischen Einzelheiten wesentlich verbessert, besonders durch Einführung des Deklarationszwangs für die Veranlagung, durch die Entlastung der kleineren und mittleren Einkommen, durch Einführung eines degressiven Steuerfußes und durch anderweite Elemente der Subjektivität. Beide Zweige der Einkommensbesteuerung, die Klassen- und die klassifizierte Einkommensteuer, die nicht sachlich, sondern nur historisch zu erklären sind, wurden in eine einzige, allgemeine Einkommensteuer verschmolzen (Gesetz vom 24. Juni 1891). Die schwerfälligen, wenig entwickelungsfähigen Ertragssteuern, die Grund-, Gebäude- und die wesentlich reformierte Gewerbesteuer, wurden als Staatssteuern außer Hebung gesetzt und den Gemeinden überwiesen (Gesetz vom 14. Juli 1893). Der dadurch entstandene Ausfall an Einnahmen für die Staatskasse sollte durch die Erbschaftssteuer gedeckt werden, zu der auch die Ehegatten und die Verwandten in ab- und aufsteigender Linie mit sehr niedrigen Sätzen (½%) herangezogen werden sollten. Überdies sollte durch die Erbschaftssteuer das Problem der Vorbelastung des fundierten Einkommens gelöst werden. Diese Vorschläge stießen aber auf den Widerspruch der gesetzgebenden Körperschaften. Man schlug daher einen anderen, ganz neuen Weg in der modernen deutschen Steuergesetzgebung ein. Durch Gesetz vom 14. Juli 1893 wurde eine formelle,

allgemeine Vermögenssteuer eingeführt, die unter dem Namen einer Ergänzungssteuer diese Vorbelastung des fundierten Einkommens bewirken, die durch die den Gemeinden überwiesenen Ertragssteuern entstandenen Ausfälle decken und den Vermögensbesitz ohne Einkommensbezug steuertechnisch zur Leistung heranziehen sollte.

In dieser Form hat die preußische Einkommensteuer den meisten Mittel- und Kleinstaaten zum Vorbild gedient, die allerdings wieder vielfach die Leistungen des preußischen Steuerrechts überholt haben. Eine Novelle vom 19. Juni 1906 hat dann Einzelheiten modifiziert und namentlich auch die Steuerpflicht der Gesellschaften m. b. H. endlich geregelt.

Die meisten größeren Staaten haben einen andern Weg eingeschlagen, indem sie ihre Ertragssteuersysteme in eine Personalbesteuerung verwandelt haben.

2. Sachsen.[1]) Das ältere, sächsische Steuersystem war ein zweigliedriges Ertragssteuersystem, das seit 1834 herausgebildet worden war, und aus einer Grundsteuer, die auch den Ertrag der Gebäude mit traf, und aus einer Gewerbe- und Personalsteuer bestand, die Gewerbe-, Kapitalrenten-, Arbeitsertrags- und Ergänzungssteuer war. Diese Formen der Erwerbsbesteuerung waren mit großen Mängeln behaftet, entsprachen der raschen, wirtschaftlichen Entwickelung des Landes nicht und erschienen als sehr reformbedürftig. Die 1868—73 versuchte Umgestaltung der Eragssteuern führte zu keinem Ziele. Man entschloß sich zu einem System der Personalbesteuerung überzugehen, dessen Mittelpunkt eine allgemeine Einkommensteuer bilden sollte. Nachdem auch die Regierung ihren Widerspruch aufgegeben hatte, kam das Gesetz vom 22. März 1874 zustande. Die Grundsteuer wurde unverändert und die Ge- Gewerbe- und Personalsteuer in modifizierter Form beibehalten und alsdann ward dem System eine allgemeine Einkommensteuer im Prinzipe der formalen Doppelbesteuerung und Konkurrenzwirkung eingefügt.[2])

Zur Subjektbesteuerung ging man dann endgültig trotz mancher

---

1) v. Nostitz, Grundzüge der Staatssteuern im Königreich Sachsen. Jena 1903; Hoffmann, Die direkten Staatssteuern im Königreich Sachsen. Leipzig 1906; Conrad, Die Revision der Gesetzgebung über die direkten Steuern in Sachsen. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 16 u. 21.

2) Sachsen ist somit in einer doppelten Hinsicht für die Geschichte der Einkommensteuer beachtenswert. Einmal liegt hier das moderne Beispiel einer deutschen Einkommensteuer vor als System einzelner Einkommensteuer-Partialen

Mängel, die sich bei dem ersten tastenden Versuche gezeigt hatten, durch Gesetze v. 2. und 3. Juli 1878 über. Von den Ertragssteuern blieb als Staatssteuer nur die Grundsteuer übrig, die auf 4/9 des Normalsatzes ermäßigt und von deren Ertrag 1886 die Hälfte den Schulgemeinden überwiesen wurde. Die daneben bestehende Wandergewerbesteuer ist finanziell belanglos. Die allgemeine Einkommensteuer war somit der Hauptrepräsentant und enthält alle Grundzüge der Subjektivität. Sie war zugleich das erste Beispiel einer wirklich modernen Einkommensteuer in Deutschland. Eine Novelle vom 10. März 1894 war aus der unbefriedigenden Finanzlage hervorgegangen. Die ursprüngliche Absicht der Regierung, die Überweisung der halben Grundsteuer an die Schulgemeinden einzustellen, scheiterte am Widerstand der Stände. Der Gesetzgeber suchte den notwendigen, finanziellen Effekt in einer Veränderung des Steuertarifs. Die höheren Einkommensstufen wurden stärker belastet, die mittleren und kleinen entlastet. Auch sonst wurden mancherlei Beschwerden abgestellt und ist die Subjektivität feiner ausgebaut worden.

Die Steuerform von 1900—1902 stand im Zeichen der nicht zufriedenstellenden Lage der Erwerbsbesteuerung. Schon eine Steuervorlage von 1897 wollte die Steuerpflicht der nichtphysischen Personen neu regeln und eine ergänzende Vermögenssteuer schaffen, die das unbewegliche und bewegliche Vermögen mit einem mäßigen Satze belasten sollte. Die Grundsteuer sollte als Staatssteuer ganz außer Hebung gesetzt werden und ihr voller Ertrag den Schulgemeinden zufallen. Diese Reformaktion blieb ohne Erfolg, da das Prinzip der Vermögenssteuer abgelehnt wurde. Man beschied sich daher durch Gesetz vom 24. Juli 1900, die Einkommensteuer abzuändern. Die ganze Bewegung kam aber nicht zum Stillstand. Denn die Finanzlage verlangte eine Vermehrung der Staatseinnahmen, die allein durch Zuschläge zu den direkten Steuern nicht zu erreichen war. Diesem Zwecke sollten drei Gesetzentwürfe dienen. Bei der Einkommensteuer sollten die Steuersätze erhöht werden. Die Grundsteuer sollte als Staatssteuer beseitigt werden und der Steuerausfall durch eine Vermögenssteuer vom unbeweglichen und beweglichen Vermögen gedeckt werden. Trotz heftigen Widerspruchs der Ersten und Zweiten Kammer gelang es doch, die Reform, wenn auch in modifizierter Form zum Abschluß zu bringen. Die Grund-

und sodann zeigt die Entwickelung besonders deutlich die fortschreitende Zersetzung der Objektivität durch das Vordringen der Subjektivität, bis diese endgültig obsiegt.

steuer wurde als Staatssteuer erhalten und die Vermögenssteuer auf alles Vermögen ausgedehnt, das von der Grundsteuer nicht getroffen wurde. Durch Novelle vom 2. Juli 1906 wurde das Geltungsbereich der Vermögenssteuer auf alles Vermögen ausgedehnt. Die Einkommensteuer wurde im einzelnen verbessert. Die Steuersätze wurden wesentlich erhöht, jedoch mit Beschränkung auf die Periode 1904—1907. (Gesetze v. 1. und 2. Juli 1902.)

3. Württemberg.[1]) Die frühere Ertragsbesteuerung in Württemberg bestand aus zwei von einander unabhängigen Gruppen von Ertragssteuern. Die Realsteuergruppe schloß sich enger an die ältere, teilweise noch aus dem 18. Jahrhundert stammende Besteuerung an, war die Hauptsteuer und enthielt drei Glieder: die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer. Die Personalsteuergruppe, die ihre Entstehung der finanziellen Bedrängnis des Königreichs verdankte, war 1820 als „Defizitsteuer" gedacht und sollte nach Sanierung des Staatshaushalts wieder verschwinden. Allein, wie auch anderwärts, sind die vorübergehenden Steuern zu bleibenden Finanzeinrichtungen geworden. Sie spaltete sich in zwei Glieder, in eine Kapitalrenten- und in eine Dienst-, Berufseinkommen- und Apanagensteuer. Das lose Band, das beide Gruppen vereinigte, war die Tendenz, das Einkommen in seine objektiven Bestandteile zu zerlegen. Im Laufe des 19. Jahrhunderts sind diese Steuern mehrfach verändert worden. Die grundlegende Reform stammt aus dem Jahre 1852 (Gesetz vom 19. September 1852). Die späteren Abänderungen sind von keiner prinzipiellen Bedeutung (1861, 1873, 1875, 1887). Vor allem hat man den Schwerpunkt in das umfassende sorgfältige Katasterwerk gelegt und auf diesem Gebiete relativ Vollkommenes geleistet. Die Zustände der direkten Besteuerung waren aber keineswegs befriedigend, trotz aller Mühewaltung und des großen Kostenaufwands. Immer mehr nahmen Pläne, zur Personalbesteuerung überzugehen, feste Gestalt an. Die treibenden Kräfte waren dabei einmal der Wunsch, die direkten Steuern nach einem gerechteren Maßstabe zu verteilen, und sodann die ungünstige Lage der Gemeindefinanzen. Die Reformära wurde 1895 durch vier Gesetzentwürfe über die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer und einer Kapitalsteuer, sowie über Abänderungen der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer eingeleitet. Die Beratung würde trotz aller Schwierigkeiten und Meinungsverschiedenheiten

1) Pistorius, Die württembergische Steuerreform. Finanzarchiv 21, S. 1—114; Eichmann, Die württembergische Steuerreform. Annalen d. D. R. 1904.

zu einem Abschluß geführt haben, wenn im Zusammenhang mit der Aufstellung des Steuertarifs beide Kammern sich über einen staatsrechtlichen Differenzpunkt, nämlich über die Frage des Mitwirkungsrechts der Ersten Kammer an der Feststellung des Steuersatzes, hätten verständigen können. An dieser Budget- und Tariffrage scheiterte nach beinahe 4jähriger Arbeit die Reform.

Im Frühjahr 1901 legte die Regierung abermals den Ständen vier Gesetzentwürfe vor, von denen sich zwei mit der Einführung einer Einkommen- und Kapitalsteuer beschäftigten, während die beiden andern die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer abändern und die Besteuerungsrechte der Gemeinden- und Amtskörperschaften regeln sollten. Nach langen parlamentarischen Debatten, die zwei Jahre ausfüllten, und in deren Verlaufe es an Schwankungen aller Art nicht fehlte, kam die neue Steuerreform durch drei Gesetze vom 8. August 1903 zustande. Die allgemeine Einkommensteuer wurde die Grundlage der direkten Besteuerung. An ihre Seite traten zwei Gruppen von Ergänzungssteuern, die Kapitalsteuer einer- und die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer andererseits. Sie haben den Charakter und die Struktur ergänzender Ertragssteuern. Die Besoldungs-, Diensteinkommen- und Apanagensteuer ist funktionell in der allgemeinen Einkommensteuer aufgegangen. Damit und durch die neue Regelung der Kapitalrentensteuer war die Personalsteuergruppe aufgelöst.

4. Baden.[1]) Durch verschiedene Entwickelungsstadien hindurch hatte die badische Gesetzgebung von 1807—08 bis 1876 ein eigentümlich geartetes Ertragssteuersystem ausgebildet. Es bestand aus einer Grund-, Gebäude-, Kapitalrenten- und einer Erwerbssteuer. Schon im Jahre 1848 hatte man, wie in anderen deutschen Staaten (Bayern, Hessen), den Versuch mit einer allgemeinen Einkommensteuer mit degressiven Steuersätzen von $^1/_2$ bis $3^0/_0$ gemacht, die aber nicht in Kraft trat. Vielmehr beschied man sich mit dem Ausbau der Ertragsbesteuerung. Allein mit der Zeit wurden ihre Mängel immer fühlbarer, die Zuschläge der Gemeindesteuern zu den Staatssteuern wurden drückend, ein Schuldenabzug fehlte, in ihrer Starrheit vermochten ihre Erträge nicht dem steigenden Finanz-

---

1) Lewald, Die direkten Steuern im Großherzogtum Baden. Finanzarchiv 3, S. 782—814. Vgl. auch ebenda 12, S. 173; 18, S. 455; Voigtel, Die direkten Staats- und Gemeindesteuern im Großherzogtum Baden. Jena 1903; Buchenberger, Finanzpolitik und Staatshaushalt im Großherzogtum Baden 1850—1900. Heidelberg 1902.

bedarf zu folgen, und überdies hatten mannigfache, subjektive Elemente im Bau der Objektivität bereits den Zersetzungsprozeß eingeleitet. Es wurde daher im Jahre 1873 der Versuch gemacht, das bisherige geschlossene System mit einer allgemeinen Einkommensteuer zu überbauen. Sie sollte sich als mäßige Zusatzsteuer zur zweckmäßigen Ergänzung der bestehenden Ertragssteuern darstellen, die Einkommensbezüge von 1500 M. an aufwärts nach einem degressiv wirkenden Klassenschema treffen und nach einer eingeschränkten Deklaration veranlagt werden. Dieser Steuerplan kam jedoch nicht zur Ausführung. Erst nach zehn Jahrnn trat man abermals an die Lösung des Personalsteuerproblems heran. In der Zwischenzeit war es gelungen, die Gewerbe- und Kapitalrentensteuer zu reformieren, wodurch die Subjektivität der Besteuerung verstärkt und die Pfade der objektiven Ertragsbesteuerung mehr und mehr verlassen wurden. Das unabweisbare Bedürfnis einer gerechteren Verteilung der Steuerlast führte abermals in den Bann der allgemeinen Einkommensteuer. Und diese drang diesmal siegreich durch.

Die neue Einkommensteuer nach dem Gesetz vom 20. Juni 1884 trug prinzipiell den Charakter einer Zusatzsteuer, die subjektiven Elemente bei Verteilung der Steuerlast sollten erweitert werden und einzelne Teile der Ertragsbesteuerung funktionell in der Subjektsteuer aufgehen. Der dadurch veranlaßte Zersetzungsprozeß der Ertragssteuern entwickelte sich rascher und intensiver als man angenommen hatte. Denn die Einkommensteuer wurde mehr und mehr zum Hauptbestandteil der Erwerbsbesteuerung und drückte die älteren Ertragssteuern auf die Stufe von ergänzenden, namentlich das fundierte Einkommen stärker belastenden Nebensteuern herab. Auf diese Weise war die Zusatzsteuer zur selbständigen Einkommensteuer geworden und begründete eine Verbindung von Subjekt- und Objektsteuern, die nach Wesen und Wirkung ein System der Personalbesteuerung darstellte. Die Gesetze vom 6. Mai 1892, 26. Juni 1894 und 9. August 1900 haben zwar an diesem prinzipiellen Rechtsstande nichts geändert, aber immerhin beachtenswerte Einzelheiten verbessert.

Die letzte Etappe auf dem Wege zur Personalbesteuerung war die gänzliche Beseitigung der Ertragssteuern und ihre Umwandlung eine Vermögenssteuer vom Grundvermögen, vom Gebäudebesitz, von den Kapitalien und vom gewerblichen und landwirtschaftlichen Anlage- und Betriebskapital (Gesetz vom 28. September 1906). Damit war der Bau der Personalbesteuerung vollendet.

5. Hessen.[1]) Die vormalige hessische Besteuerung beruhte auf einem System von drei Ertragssteuern: Grundsteuer mit Gebäudesteuer, Gewerbesteuer, Personalsteuer. Sie wurde 1824—1827 ausgebildet und erfuhr 1860—1867 mancherlei beachtenswerte Revisionen. Auch in Hessen hat man unter dem Drucke der Finanznot und der Tagesströmungen mit dem Gesetz vom 12. August 1848 den Versuch mit einer Einkommensteuer gemacht. Sie hatte den Charakter einer außerordentlichen Abgabe, war nur für das Jahr 1849 bewilligt worden und sollte alle Einkünfte, die nicht der Grund- (Gebäude-) und Gewerbesteuer unterlagen, mit stark progressiven Sätzen treffen. Wegen des Mißerfolges wurde dieses Experiment nicht wiederholt.

Dagegen ging das Steuerrecht durch die Gesetze vom 12. April 1868 und 21. Jnni 1869 zur Personalbesteuerung über. Das neue Steuersystem umfaßte eine allgemeine Einkommensteuer, die alle physischen Personen in zwei Abteilungen traf (Einkommen über 1500 Fl. und Einkommen bis 1500 Fl.) und eine Kombination zwischen einer einkommensteuerartigen Klassensteuer und einer Einkommensteuer bildete. Die Personalsteuer wurde funktionell in der Einkommensteuer aufgelöst. Daneben bestanden die Grund- (Gebäude-) und Gewerbesteuer als vorbelastende und ergänzende Ertragssteuern fort. Von 1870—1884 hat man einesteils wichtige Verbesserungen am Bau der Realsteuern vorgenommen, anderntei1s durch mancherlei Meinungskämpfe die Anschauungen über die Zukunft der Steuergesetzgebung zu klären gesucht. Das zweite Einkommensteuergesetz vom 8. Juli 1884 hat die Grundlagen unberührt gelassen, aber mancherlei Neuerungen für eine bessere Verteilung der Steuerlast herbeigeführt. Ein Gesetz vom 8. Juli 1884 führte zur Vorbelastung der Zinsen und Renten eine Kapitalrentensteuer ein, und ein weiteres Gesetz vom gleichen Tage war der Reform der Gewerbesteuer gewidmet. War es nun möglich, die Grundsteuer zu erleichtern und dadurch einen Hauptfehler der hessischen Ertragssteuern zu korrigieren, so verstummten gleichwohl die Klagen über die differenzielle Behandlung der Erträge durch die Ertragssteuern nicht. Eine dritte Reformära von 1893—95 führte zum Gesetz vom 25. Juni 1895, durch das die Einkommensteuer auf den bisherigen Grundlagen fortgebildet wurde. Die Fortschritte gehören vor allem dem steuertechnischen Gebiete an, die Be-

1) Schanz, Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform. Finanzarchiv 2, S. 235—529; Glässing, Der neueste Stand der Reform der direkten Steuern im Großherzogtum Hessen. Ebenda 13, S. 273—407.

steuerung nach der Leistungsfähigkeit wurde vervollkommnet und die Steuerlast der unteren Klassen erleichtert. Die Besteuerung in 2 Abteilungen blieb erhalten (Einkommen über 2600 M. und bis 2600 M.). Die Kapitalrentensteuer wurde durch Gesetz vom 10. Juli 1895 einer Neuredaktion unterworfen.

Die letzte Reformbewegung des Jahres 1899 hat die Personalbesteuerung zum Abschluß gebracht. Die treibenden Ursachen lagen teils in der Notwendigkeit, die Finanzen durch gesteigerte Einkünfte zu sanieren, teils in der sehr ungleichen Belastung der Steuerpflichtigen durch Subjekt- und Objektsteuern, teils in der unbefriedigenden Lage der Gemeindefinanzen. Außerdem waren noch andere Finanzfragen in Fluß gekommen (Eisenbahnbetriebsgemeinschaft, Weinsteuer, Klassenlotterie). Das neue Reformwerk setzt sich aus zwei Hauptbestandteilen zusammen. Die „Steuervorlagen" regeln die direkte Staatsbesteuerung durch die weitere Ausbildung der Einkommensteuer (Gesetz vom 12. August 1899) und die Einführung einer Vermögenssteuer, die den Charakter einer Ergänzungssteuer hat und sich in Prinzip und Funktion dem preußischen Muster anschließt. Zugleich wird die Erhebung der staatlichen Grund- (Gebäude-), Gewerbe- und Kapitalrentensteuer zugunsten der Gemeinden eingestellt (Gesetz vom 12. August 1899). Vier weitere Gesetze vom 12. August 1899 betreffen die „Steuerersatzvorlagen", die dazu berufen sind, neben den Überschüssen aus der Eisenbahnbetriebs- und Finanzgemeinschaft mit Preußen den entstandenen Steuerausfall zu decken. Sie führen eine Klassenlotterie in Hessen ein, die mittlerweile an die preußische zu einer Betriebsgemeinschaft angegliedert worden ist, erhöhen die Hundesteuer und bringen die Neuordnung der Erbschafts-, Schenkungs- und Stempelsteuern. Durch diese Reform ist in Hessen das System der Personalbesteuerung zum Abschluß gebracht worden.

6. **Die Personalsteuern in den deutschen Mittel- und Kleinstaaten.** Die überwiegende Mehrzahl der deutschen Mittel- und Kleinstaaten hatten ihre Erwerbsbesteuerung gleichfalls in den Formen einer Personalbesteuerung geordnet.[1] Neben den schon erwähnten größeren Gliedstaaten zählte man 1886 im ganzen 20. Immerhin aber ist die Durchführung der Grundprinzips je nach der geschichtlichen Entwickelung und nach den Eigentümlichkeiten der

---

1) Neumann, Die persönlichen Steuern vom Einkommen verbunden mit Ertrags- oder Vermögenssteuern. Tübingen 1896. S. 1ff. sucht die Erscheinung zu erklären, warum der Norden Deutschlands mehr den Personalsteuern, der Süden und Westen mehr den Ertragssteuern Entwickelungsmöglichkeit bot.

einzelstaatlichen Haushalte sehr verschieden. Dagegen läßt sich ohne weiteres aus der Verschiedenheit der konkreten Erscheinungen ein gemeinsamer Grundplan enthüllen. Die Personalbesteuerung ruht einmal auf der Grundlage von Subjektsteuern (Personal-, Klassen-, Einkommensteuern), denen sodann eine Anzahl von Objektsteuern ergänzend zur Seite stehen. Sie sind in ihrem Wesen Ertragssteuern. Ihre Zahl und ihr Aufbau weicht erheblich ab.[1]) Der ganze Entwickelungsprozeß dieser Personalbesteuerung spielt sich in zwei erkennbaren Stadien ab. In der älteren Epoche haben wir es mit primitiveren Steuerformen zu tun. Seit 1891 gehen die meisten Mittel- und Kleinstaaten zu modern gebildeten Einkommensteuern über, die sich in der Hauptsache an die neuere preußische Gesetzgebung der Jahre 1891 und 1893 anschließen.

Für die ältere Zeit können wir eine dreifache Grundform feststellen.

1. Personal- und Klassensteuern. Ihre Entstehung geht auf die staatsrechtlichen Verhältnisse zurück und ist vor allem durch die napoleonischen Kriegszeiten bedingt. Zuerst als echte Kriegssteuer und von vorübergehendem Bestande geplant, haben politische und finanzielle Bedrängnisse ihre Beibehaltung erzwungen und sie zu bleibenden Gliedern der direkten Besteuerung gemacht. Die steuertechnische Form ruhte teils auf einer Rang-, Standes- und Berufsgliederung, teils auf allgemeinen, äußeren Merkmalen, teils auf der Kassifikation nach Einkommensstufen. Mitunter erschienen sie als Zuschläge zur Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer. Durch die Bildung von Haupt- und Unterklassen hatte man die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wenigstens einigermaßen differenziell zu berücksichtigen versucht. Die Steuersätze waren sowohl Klassensätze als auch Prozentsätze.

Rechtsgebiet: Braunschweig (1821, 1830, 1837, 1861, 1864, 1870, 1873), Lippe-Detmold (1851, 1858, 1868), Schaumburg-Lippe (1871, 1885), Schwarzburg-Sondershausen (1853, 1882), Waldeck (1825, 1893, 1897).

2. Klassen- und Einkommensteuern. Eine zweite Reihe von Staaten hat die Klassensteuer mit allgemeinen Einkommensteuern verknüpft. In der Regel lehnte sich das Steuerrecht an dasjenige Preußens vom Jahre 1851 an. Man trennte die Einkommensstufen in zwei Abteilungen. Für die kleineren Einkommen wählte man das Klassenprinzip mit Schablone und Angleichung, die

1) Vgl. über die Filiation der einzelstaatlichen Ertragssteuern oben S. 250. An dieser Stelle wollen wir nicht mehr darauf zurückzukommen.

höheren Einkommen wurden nach ihrer angenommenen Höhe mit steigend klassifizierten, seltener mit Prozentsätzen besteuert. Die Methoden der Veranlagung waren häufig mangelhaft (Einschätzung oder nur beschränkte Deklaration), und auch sonst fehlte es in den Gesetzen vielfach an den Anforderungen der Subjektivität. Für kleine Staaten und einfache Wirtschaftsverhältnisse in kleineren Territorien mochte die Steuerform allenfalls genügen.

Rechtsgebiet: Oldenburg (1859), Reuß j. L. (1874, 1878, 1890), Sachsen-Altenburg (1868), Sachsen-Meiningen (1867, 1879, 1890), Sachsen-Coburg (1874), Sachsen-Gotha (1854), Schwarzburg-Rudolstadt (1852, 1887).

3. Allgemeine Einkommensteuern. Endlich haben mehrere Staaten auf die Zweiteilung der Personalsteuern in eine Klassen- und eine Einkommensteuer verzichtet und einheitliche, allgemeine Einkommensteuern angenommen. Sie sind aus älteren Personalsteuern hervorgegangen, die den Zeitansprüchen angepaßt werden mußten, oder haben veraltete Steuerformen und Mischungen verschiedener Steuerelemente in ihre Bestandteile aufgelöst, oder endlich sie stellten sich dar als einkommensteuerartige Verbindungen einzelner Ertragssteuern zu voller Selbständigkeit. Die Durchführung des Einkommensteuerprinzips ließ aber vielfach zu wünschen übrig. Erst später haben sie sich den fortgebildeten Formen der deutschen Einkommensteuergesetze genähert.

Rechtsgebiet: Bremen (1848, 1874), Hamburg (1866, 1881), Lübeck (1816, 1869, 1889), Oldenburg (1864), Sachsen-Weimar (1821, 1883, 1897), Reuß ä. L, (1855, 1870, 1893).

Seit dem Jahre 1891—93 setzt eine neue Epoche ein. Die meisten der vorerwähnten Staaten haben die ältere Steuergesetzgebung den Fortschritten der neuen Zeit anzupassen gesucht und ihre Steuertechnik nach modernen Ansprüchen geordnet. Sie haben dabei mehr oder weniger die preußische Einkommensteuer vom 24. Juni 1891 zum Vorbild genommen und deren wesentliche Grundzüge übertragen. Vorher war schon Anhalt (Gesetz vom 18. Juni 1886) vom Ertragssteuersystem zur Einkommensteuer übergegangen, die ja schon in mancher Richtung dem preußischen Gesetz vorgearbeitet hat. In der neueren Zeit wurde dieser Rechtsstand verbessert (Gesetze vom 12. April 1890, 31. März 1896, 20. Juni 1904). Dann folgten Sachsen-Gotha (Gesetz vom 12. März 1902), Hamburg (Gesetz vom 22. Februar 1895), Oldenburg (Gesetze vom 31. Mai 1891, 17. März 1903, 12. Mai 1906), Braunschweig (Gesetze vom 16. April 1896 und 11. März 1899), Lippe-Detmold

(Gesetz vom 28. August 1894), Reuß ä. L. (Gesetz vom 4. Januar 1893), Reuß j. L. (Gesetz vom 4. Juni 1898), Sachsen-Altenburg (Gesetze vom 24. April 1896, 23. Dezember 1899 und 26. Dezember 1901), Schwarzburg-Rudolstadt (Gesetze vom 25. März 1893 und 31. Mai 1902), Schwarzburg-Sondershausen (Gesetz vom 1. Februar 1894) und Schaumburg-Lippe (Gesetz vom 3. Mai 1901). In Sachsen-Weimar (Gesetz vom 2. Juni 1897) hat man Einzelheiten reformiert, ohne die allgemeinen Grundlagen des Steuersystems anzutasten. Das Gleiche geschah in Bremen, Sachsen-Coburg. In diesem letzteren Kleinstaat ist 1901 die Steuerreform gescheitert. Die ergänzenden Steuern blieben teils die alten überkommenen Ertragssteuern, teils erweiterte Objektsteuern (Anhalt, Sachsen-Altenburg), teils hat man auch hier die preußische Methode der Vermögens- und Ergänzungssteuern gewählt (Oldenburg, Braunschweig, Sachsen-Gotha).

Es kann nicht zweifelhaft sein, daß auch die deutschen Mittel- und Kleinstaaten auf dem Gebiete der Personalbesteuerung anerkennenswerte Leistungen zu verzeichnen haben und es ihnen trotz manigfacher Schwierigkeiten gelungen ist, ein Steuersystem herzustellen, das allen Anforderungen an eine moderne Subjektbesteuerung zu entsprechen vermag.

7. Österreich. Bereits im 18. Jahrhundert hatte man in Österreich neben den Real- und Vermögenssteuern mehrfache Versuche mit Personalsteuern gemacht. Es waren dies in der Hauptsache Kopf-, Personal-, Rang-, Standes- und Berufssteuern (1690—1759) die in Klassensätzen die verschiedenen Berufsarten und die Bevölkerung in ihrer standesmäßigen Gliederung zu treffen suchten. Später wollte man die wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber der Standesgliederung besser zu berücksichtigen und wählte die Form von Klassen- und rohen Einkommensteuern (1763—1803 ff.), die mit einer Personalsteuer verbunden waren. 1743 hatte man sogar das Experiment mit einer 10 prozentigen Einkommensteuer gemacht, einen Weg, den man wenigstens teilweise zur Umlegung von Kriegssteuern (10—12%) in den Jahren 1778, 1789 und 1790 wählte. Diese verschiedenartigen Auflagen, die öfters für bestimmte Zwecke („Schuldensteuer") erhoben wurden, waren meist als vorübergehende Notsteuern geplant, wiederholten sich aber unter dem Drucke der Zeitumstände, wechselten vielfach die Formen, blieben aber tatsächlich als dauernde Institutionen bestehen. Seit 1799 wurde die Klassensteuer eine ständige Abgabe zur Erfassung der nicht aus dem Grundbesitz herrührenden Einkünfte. Daneben wurde eine Personalsteuer als Ergänzungssteuer erhoben (1801—1830).

Eine Einkommensteuer wurde dann in Österreich durch Patent vom 10. und 29. Oktober 1849 eingeführt. Sie geht in ihren geschichtlichen Wurzeln auf das Jahr 1848 zurück und ist ein Kind der finanziellen Nöten jener Epoche. Die Ereignisse des Jahres 1848 erzeugten als Niederschläge die Notwendigkeit, die Staatseinkünfte rasch zu vermehren. Man war daher gezwungen, das dreigliedrige System der direkten Besteuerung (Grund-, Gebäude-, Erwerbsteuer) durch eine neue Ertragssteuer zu ergänzen, die alle durch keine bestehende Ertragssteuer getroffenen Einkünfte besteuern sollte. Ihrer Einrichtung nach war sie Kapitalrentensteuer und progressive Besoldungssteuer sowie Zuschlag zu der jeweiligen Erwerbsteuer. Sie war als Provisorium geplant und sollte nur im Jahrc 1850 erhoben werden, da eine umfassende Reform des ganzen Ertragssteuersystems von der Regierung in Aussicht genommen war. Dabei sollten nicht nur die Fehler der Einkommensteuer korrigiert, sondern auch diejenigen der drei Realsteuern beseitigt werden und überdies wollte man den Ertrag der direkten Steuern heben. Dieses Provisorium teilte aber das Schicksal vieler solcher vorläufigen Regelungen: es verdichtete sich zu einem bleibenden Zustand. Denn von 1850—1896, also beinahe fünfzig Jahre, wurde auf Grund des Patents vom 29. Oktober 1849 die Erhebung der Einkommensteuer angeordnet.

Die Mängel dieses Steuerrechts waren allgemein anerkannt, wenn auch erklärlich durch die überstürzte Einführung der Einkommensteuer unter dem Drucke der Not des Augenblicks. Durch ihr ehrwürdiges Alter wurden sie aber nicht besser. Allerdings hat es an mannigfachen Anläufen zur Reform nicht gefehlt und fast kein Ministerium, das ans Ruder kam, hat es verabsäumt Reformvorschläge auszuarbeiten.[1] Die Schwierigkeiten waren aber nicht allein in den Unzulänglichkeiten der Einkommensteuer selbst begründet. Vielmehr war das ganze System der direkten Besteuerung nicht mehr zeitgemäß und daher in hohem Maße verbesserungsbedürftig. Schon in den 50er und 60er Jahren beginnen die ersten Ansätze der Reform. Denn das personalsteuerartige Element, vor allem die Erwerbssteuer aus dem Jahre 1812 war mit zahlreichen Fehlern behaftet. Die Einkommensteuer war zudem noch als Drittelzuschlag zum Ordinarium der Grund- und Gebäudesteuer

1) v. Lesigang, Die bisherigen Versuche zur Reform der direkten Steuern in Österreich. Finanzarchiv 6, S. 538ff.; Sieghart, Die Steuerreform in Österreich. Ebenda 14, S. 1ff.; v. Fürth, Die Einkommensteuer in Österreich und ihre Reform. Wien 1892.

eingeführt worden, unter Gewährung des Rechts des ratenweisen Abzugs bei der Zinszahlung an den Hypothekengläubiger, was daher tatsächlich beim Mangel an geeigneten Kautelen unterblieb. So war die Einkommensteuer ein Mittelding zwischen Kapitalrenten- und Arbeitsertragssteuer, Ersatzsteuer und Zuschlag zu den Realsteuern. Ein neuer Reformversuch wurde anfangs der 70 er Jahre eingeleitet. Man wollte nach reichsdeutschem Muster dem Ertragssteuersystem eine allgemeine Einkommensteuer einfügen, die Ertragssteuern modifizieren und in ihrer Last erleichtern. Auch dieser Versuch ist damals gescheitert.

Seit 1889—1890 kam die Bewegung wieder in Fluß. Man hat eingesehen, daß eine grundlegende Umwälzung der direkten Steuern als völliger Neubau an den ungeheuren Schwierigkeiten zu Grunde gehen mußte. Die Reform der Grund- und Gebäudesteuer wurde ganz aufgegeben. Der Gesetzgeber begnügte sich hier mit unerheblichen Modifikationen ohne prinzipielle Bedeutung (Gesetze vom 24. Mai 1869, 9. Februar 1882, 1. Juni 1890 und 9. Februar 1892).[1] Durch diese Loslösung war die Reformaktion auf die Umgestaltung der Erwerbs- und Einkommensteuer beschränkt. Außerdem ließ man einen weiteren Programmpunkt fallen, der die älteren Reformversuche gleichmäßig beherrscht: das Streben nach stärkerer, finanzieller Ausnutzung der direkten Steuern. Zu diesem Verzichte auf höhere Erträge gesellten sich nun mehr und mehr sozialpolitische Erwägungen, die Forderung der schwächeren Steuerkräfte zu schonen. Das ganze Steuerproblem wurde so verrückt, nicht erhöhte Steuereingänge sollten erzielt werden, sondern eine bessere und gerechtere Verteilung der gegebenen Steuerlast. Ebenso schien die relativ günstige Finanzlage zu dem Versuche anzuspornen. Dem letzten Finanzminister im Kabinett Taafe, Steinbach, war es beschieden, den entscheidenden Schritt zu tun. Zu Anfang des Jahres 1892 brachte er fünf Steuervorlagen ein, die vom Abgeordnetenhaus einem permanenten Ausschuß von 45 Mitgliedern zur Durchberatung überwiesen wurden. 1895 erstattete dieser seinen Bericht. Noch

1) Heute denkt man eine Reform der Gebäudesteuer, die fast ein Drittel des Ertrags der direkten Steuern aufbringt. Zu diesem Zwecke wurde im Dezember 1903 eine Enquete veranstaltet. Vgl. Stenographische Protokolle der Enquete über die Reform der Gebäudesteuer. Wien 1904; Steinitzer, Die jüngsten Reformen der veranlagten Steuern in Österreich. Leipzig 1905; Reiners, Zur Frage der Besteuerung des Wertzuwachses am städtischen Boden in Österreich. 1905. Münstersche Doktordissertation; R. Meyer, Kann und soll die Hauszinssteuer in eine Mietsteuer und in eine Hausgrundsteuer zerlegt werden? Ztschr. f. Volksw., Soz.-pol. u. Verwaltung. Bd. 14, S. 29 ff.

drei Finanzminister waren an der Förderung des großen Gesetzgebungswerkes beteiligt (v. Plener, v. Boehm-Bawerk, Bilin'ski) bis es endlich zum Gesetz vom 25. Oktober 1896 erhoben wurde.

Das Gesetz über die direkten Personalsteuern vom 25. Oktober 1896 scheidet zunächst, wie schon sein Name andeutet, die eigentlichen Realsteuern, die Grund- und Gebäudesteuer aus. Für diese hat es bei dem bisherigen Rechtsstand sein Bewenden. Das ganze Gesetz zerfällt in fünf Hauptabschnitte, nämlich: 1. die allgemeine Erwerbssteuer. Sie ist eine Gewerbesteuer nach dem fortgebildeten Muster der preußischen Gesetzgebung. Daneben bestehen noch besondere Vorschriften für den Häuserhandel und die Wanderlager, 2. die Erwerbsteuer der zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Unternehmungen. Sie ist eine besondere Erwerbs- und Gewerbesteuer von den gesellschaftlichen Unternehmungsformen, Erwerbs- und Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Spar- und Vorschußkassen, Versicherungsanstalten. In der Regel, allerdings mit Ausnahmen, ist sie auf 10 % des bilanzmäßigen Reinertrags bemessen, 3. die Rentensteuer. An Stelle der bisherigen 3. Abteilung der Einkommensteuer tritt eine selbständige Kapitalrentensteuer mit Steuersätzen von 1½ bis 10 %, 4. die Personaleinkommen- und Besoldungssteuer. Ihrem Wesen nach ist sie eine allgemeine Einkommensteuer mit degressiven Sätzen nach einem Klassentarif, deren Einrichtungen sich an die deutschen Einkommensteuern mehr oder weniger anlehnen. Die höheren Dienstbezüge und Besoldungen von 6400 Kr. aufwärts unterliegen noch einer Zusatzsteuer, der Besoldungssteuer. Ihre degressiven Sätze beginnen bei einem Diensteinkommen von 6400 Kr. 0,40 % und erreichen bei einem solchen von 30000 Kr. 6 %, 5. die gemeinsamen Strafbestimmungen.

Wohl hatte man sich auch in Österreich im stillen der Hoffnung hingegeben, in ähnlicher Weise durch günstige Veranlagungsresultate überrascht zu werden, wie das in Preußen infolge des Gesetzes vom 24. Juni 1891 der Fall gewesen war. Allein die gehegten Erwartungen erfüllten sich nicht, wenigstens nicht in dem gewünschten Maße. Das Problem der direkten Besteuerung kann darum noch nicht als völlig gelöst betrachtet werden.[1])

Das beim 1867 er Ausgleich bestandene Steuersystem in Ungarn ist 1875, 1879 und 1880 teilweise neu geordnet worden. In Kroatien-Slavonien sind, besonders seit 1886, die ungarischen

1) v. Wieser, Die Ergebnisse und Aussichten der Personaleinkommensteuer in Österreich. Leipzig 1901; Leiter, Die Verteilung des Einkommens in Österreich. Wien und Leipzig 1907.

Steuergesetze in Geltung. Das Steuersystem ist im allgemeinen ein Ertragssteuersystem, das zusammengesetzt ist aus einer Grundsteuer, einer Gebäudesteuer (Hauszins- und Hausklassensteuer) einer Erwerbssteuer in der Form einer Gewerbeklassensteuer, einer Bergwerkssteuer, einer Steuer der zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Unternehmungen und Vereine (seit 1875 und 1880) und einer Kapitalzinsen- und Rentensteuer. Die allgemeine Einkommensteuer ist nur dem Namen nach eine solche, im Wesen stellt sie sich als ein System von Zuschlägen zu den Ertragssteuern dar. Sie war ein Notbehelf zur raschen Vermehrung der Einkünfte im Jahre 1875. Die Zuschläge betragen: 30% zur Grund- und Hauszinssteuer, 40% zur Hausklassensteuer, 10 und 35% zur Erwerbssteuer verschiedener Gewerbe, 35% zur Rentensteuer usw.

§ 5. **Der geltende Rechtsstand der Einkommensteuer in den deutschen Staaten und in Österreich.**[2]) Nachdem wir in unseren bisherigen Ausführungen den Werdeprozeß der Einkommensteuer in seinen Entwickelungsformen und in seiner Ausgestaltung in den einzelnen Ländern kennen gelernt haben, erübrigt es noch den ganzen Aufbau in den Einzelheiten und den steuertechnischen Mitteln zu überblicken. Alle Erscheinungen, die hier auftreten, streben einem doppelten Ziele zu: der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung der Steuersubjekte nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies ist das steuerpolitische Problem. Dazu aber gesellt sich eine zweite Aufgabe, diese Prinzipienfrage mit den Methoden und Hilfsmitteln einer vorgeschrittenen Steuertechnik zu lösen. Dies ist das steuertechnische Problem. Diese Fragen gliedern sich eine systematische Dreiteilung: Wer ist steuerpflichtig? (Steuerpflicht, Steuersubjekte.) Was ist steuerpflichtig? (Steuerobjekt.) Wie ist die Steuerpflicht geregelt? (Steuerverfahren.)

I. Die Steuersubjekte.

1. Die Steuerpflicht. Die Einkommensteuer beruht auf der Allgemeinheit der Steuerpflicht. Diese ist zugleich auch ihr wesentliches Merkmal. Die Allgemeinheit ist eine subjektive und eine objektive. Die Einkommensteuer trifft alle selbständig erwerbenden Personen ohne Rücksicht auf Art oder Höhe des von ihnen bezogenen Einkommens und sie trifft physische und nicht-

---

1) Gustav Schmitt, Systematisch-kritische Darstellung der zur Zeit in Deutschland und Österreich bestehenden allgemeinen Einkommensteuergesetze. Würzburg 1900; v. Heckel, Fortschritte a. a. O. passim.

physische Personen, auch begründen weder Alter, noch Geschlecht, noch Zivilstand irgendwelche grundsätzliche Ausnahmen. Ebenso will sie alles Einkommen ohne Unterschied oder Beschränkung zur Leistung heranziehen. Es werden also prinzipiell keine objektiven Ausnahmen hinsichtlich der konstitutiven Elemente des Einkommens anerkannt, keiner Erwerbsart ist eine sachliche Vorzugsstellung eingeräumt. Die Allgemeinheit tritt auch in dem Bestreben zutage, das allgemeine Einkommen zu erfassen, die objektiven Bestandteile in ihrem Zusammenfluß beim Wirtschafter als Ganzes zu besteuern. Das Prinzip der Allgemeinheit hat alle Steuervorrechte privilegierter Personen und Klassen beseitigt und die letzten Reste des vormaligen Rechtsstandes sind vertragsmäßig abgelöst worden (Standesherrn). Daher hat erst die Entwickelung des öffentlichen Rechts im 19. Jahrhundert diese Rechtsgleichheit in unseren Kulturstaaten geschaffen und dadurch den Boden für die Saat der „allgemeinen“ Einkommensteuer vorbereitet.

2. Die Steuersubjekte. Die physischen Personen. Das moderne Steuerrecht erstreckt sich auf alle Rechtssubjekte, mögen sie physische oder nichtphysische Personen sein. Die älteren Einkommensteuergesetze haben sich vielfach auf die Besteuerung der natürlichen Personen beschränkt (Preußen, Hessen), die juristischen aber freigelassen.

Bei den physischen Personen werden drei Kategorien unterschieden: Inländer, Reichsangehörige und Ausländer. Inländer und Reichsangehörige sind steuerpflichtig, wenn sie im betreffenden Bundesstaat festen oder dauernden Wohnsitz, längeren Aufenthalt oder ihren amtlichen Wohn- oder Dienstsitz haben. Ausländer sind unter den gleichen Gesichtspunkten steuerpflichtig oder dann, wenn sie sich im Inland länger als ein Jahr oder des Erwerbs halber aufhalten. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das gesamte Einkommen. Ohne Rücksicht auf Wohnsitz, Aufenthalt, Dienstsitz und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit sind Personen mit demjenigen Einkommen im Inland steuerbar, das aus inländischem Grund- und Gebäudebesitz, aus im Inland betriebenen Gewerbe- oder Handelsanlagen oder sonstigen gewerblichen Betriebsstätten fließt. Auch die von einer inländischen Staats-, Gemeinde-, Hof- oder Stiftungskasse bezahlten Besoldungen, Wartegelder, Pensionen und Ruhegenüsse sind stets im Inland steuerpflichtig, wenn sie auch im Auslande oder Reichsauslande verzehrt werden. Endlich haben einzelne Gesetze noch zugunsten der Ausländer eine Sonderbestimmung getroffen. Sie können, wenn sie sich kürzere Zeit als

ein Jahr oder 6 Monate im Inlande aufhalten, nicht mit ihrem Gesamteinkommen, sondern mit ihrem „Verbrauch“ oder Aufwand zur Steuer herangezogen werden (Hamburg, Sachsen). Dann ist nur eine Quote des ganzen Einkommens steuerpflichtig. Wenn das Ausland die inländischen Staatsangehörigen steuerrechtlich ungünstiger stellt, als es das Inland im umgekehrten Falle tut, so wird manchmal eine Repression vorgesehen (Sachsen). Die früher generell geübte Steuerbevorrechtung der Ausländer ist heute allgemein aufgegeben.

3. Die nichtphysischen Personen. Von diesen sind allgemein steuerpflichtig die Erwerbsgesellschaften im weiteren Sinn; die Aktien- und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die Berggewerkschaften, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und ähnliche gesellschaftliche Unternehmungsformen und ferner die Personenvereine mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, (Vereine und Genossenschaften). Dagegen ist die Steuerpflicht der rechtsfähigen Körperschaften des öffentlichen Rechts und der rechtsfähigen Stiftungen nur in einzelnen Gesetzen anerkannt (Sachsen, Württemberg). Die Rechtslage bei den Konsumvereinen und ähnlichen Einrichtungen ist schwankend. Sie sind teils steuerfrei, teils allgemein steuerpflichtig, teils nur dann, wenn sie einen offenen Laden halten oder ihr Geschäftsbetrieb über den Kreis ihrer Mitglieder hinausgeht. Auch die Gesellschaften m. b. H. werden verschieden behandelt. Sie sind entweder ganz freigestellt (Preußen 1873—1906) oder sie werden wie die übrigen Gesellschaftsunternehmungen besteuert, was die Regel ist, oder sie unterliegen besonderen Normen (Preußen 1906).[1] Mitunter sind dann die Gewinnanteile beim Bezieher steuerfrei (Preußen, Württemberg). Ausländische nichtphysische Personen sind unbedingt steuerpflichtig mit ihrem Einkommen aus inländischem Grundbesitz, Gewerbebetrieb und Kapitalanlagen (Sachsen).

In Österreich besteht für eine Reihe von nichtphysischen Personen, die „der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen

---

1) Die Gesellschaften m. b. H., sofern sie in Preußen ihren Sitz haben, sind im allgemeinen steuerpflichtig mit Ausnahme derer, deren Gesellschafter ausschließlich öffentliche Korporationen in Preußen sind, oder deren Einkünfte satzungsgemäß zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken zu verwenden sind. Sie unterliegen einem besonderen Steuertarif, dessen Sätze etwas höher als diejenigen der allgemeinen Skala bemessen sind. Der einzelne Gesellschafter kann aber seinen Gewinnanteil vom steuerpflichtigen Einkommen in Abzug bringen.

Unternehmungen", eine besondere Steuerform. Die Einkommensteuer trifft nur die physischen Personen.

4. Die subjektiven und objektiven Steuerbefreiungen. Wenn schon streng genommen bei der Einkommensteuer ihrem Wesen entsprechend alle Befreiungen an die Personen der Steuerpflichtigen anknüpfen und somit „subjektiver" Natur sind, so kann man doch formell zwischen subjektiven und objektiven Steuerbefreiungen unterscheiden. Jene sind dann solche, deren Rechtsgrund in der Person, in den Steuersubjekten selbst liegt, bei diesen geht sie aus der Besonderheit der wirtschaftlichen Lage des einzelnen Falls hervor.

Die deutschen Steuergesetze erkennen als subjektive Steuerbefreiungen folgende an:

1) Den Landesfürsten und manchmal auch die Landesfürstin und die Mitglieder des Herrscherhauses oder der vormals herrschenden Fürstenfamilien (Preußen).

2) Die fremden Gesandten, diplomatischen Vertreter und Konsuln, einschließlich der Personen ihres Hausstandes, soweit sie Ausländer sind, nach völkerrechtlichen Grundsätzen oder besonderen Vereinbarungen.

3) Die Militärpersonen. Unbedingt steuerfrei sind die Unteroffiziere und Gemeinen des stehenden Heeres und der Marine, bedingt steuerfrei im Kriegs- oder Mobilmachungsfall alle Militärpersonen überhaupt und zwar für ihr Militärdiensteinkommen. Das übrige Einkommen dieser Personen ist in der Regel, wenn auch nicht ausnahmslos, steuerpflichtig. In Österreich sind auch die Offiziere, Militärärzte, Indendantur-, Kriegsgerichts- und Seelsorgerpersonen für ihre Aktivitätsbezüge steuerfrei. Auch wird in einer Mehrzahl von Gesetzen den Militärinvaliden, den mit bestimmten Kriegsdekorationen ausgezeichneten Personen eine weitere oder beschränktere Steuerfreiheit zuerkannt.

4) Eine Reihe von öffentlichen Anstalten und Stiftungen. Der Rechtsstand ist hier ein sehr abweichender. Es handelt sich dabei teils um die Körperschaften des öffentlichen Rechts, teils um solche des Privatrechts, um Anstalten, die der Wohltätigkeit, kirchlichen und gemeinnützigen Zwecken, Unterricht und Bildung, der Armen- und sozialen Fürsorge, der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts-, Witwen- und Waisenversorgung u. a. m. dienen.

5) Der Fiskus.

Endlich werden öfters jugendliche Personen bis 18 Jahre, Erwerbsunfähige oder Erwerbsbeschränkte freigestellt.

An objektiven Steuerbefreiungen zählen die Gesetze auf:

1) Das steuerfreie Existenzminimum. Das neuere Steuerrecht hat die kleinen Einkommen von der Entrichtung der Einkommensteuer entbunden. Diese Gewährung eines sog. „steuerfreien Existenzminimums" ist an sich keine prinzipielle Forderung, sondern eine Frage der steuerpolitischen Zweckmäßigkeit und der sozialen Billigkeit. Da jedes, auch das kleinste Einkommen bis zu einem partiellen Grade eine Leistungsfähigkeit aufweist, so liegt für die Befreiung kein Rechtsgrund vor. Es sprechen also nur Erwägungen der Steuerpraxis mit. Eine erste liegt in der Richtung des sozialpolitischen Verhaltens. Es ist die Steuerfreiheit des Existenzminimums ein Mittel, um die unteren Klassen und die niederen Einkommensstufen mehr zu entlasten. Dabei hat man mit Recht dieses Benefizium nicht auf das eigentliche Arbeitseinkommen allein beschränkt, sondern es auf alle kleinen Einkommen überhaupt ausgedehnt und auch die Kleingewerbe- und Kleinhandelstreibenden, die Kategorien der unteren Beamten und der Bediensteten dieser Vergünstigung teilhaft gemacht. Ein zweiter Grund liegt in dem Aufbau der Steuersysteme aus Erwerbs- und Aufwandsteuern. Diese letzteren aber bilden heute den Hauptbestandteil der Deckungsmittel im Haushalte unserer modernen Kulturstaaten. Sollen sie aber diese Funktion verrichten, so ist es notwendig, solche Gegenstände des Aufwands und Verbrauchs zu Steuerobjekten zu wählen, die hohe Erträge liefern, und daher Massenkonsum- und allgemeine Verbrauchsartikel, ja nach Umständen wichtige Lebensmittel zu besteuern. Durch solche Auflagen werden aber die unteren Schichten der Bevölkerung stärker getroffen als die oberen und die kleinen Einkommen relativ schwerer belastet als die mittleren und höheren Einkommensklassen. Es besteht also gewissermaßen eine „progressive Belastung nach unten", wenigstens in der Wirkung. Zudem kann man dadurch einzelne Mängel und Härten der Ertrags- und Realsteuern besonders für den Kleinbetrieb und Kleinbesitz, die einmal nicht zu vermeiden sind, durch eine entsprechende Entlastung mildern. Endlich empfiehlt sich aus Rücksicht auf die verwaltungstechnische Vereinfachung eine solche Gewährung eines steuerfreien Existenzminimums. Denn man vermeidet die schwierige, umständliche und kostspielige Veranlagung einer großen Zahl von kleinen Steuerzahlern und ebenso die Erhebung von vielen und geringfügigen Steuerbeträgen. Die relativ hohen Kosten stehen in keinem Verhältnis zu den Erträgen und die Beitreibung ist ohne Anwendung von Zwangsmitteln nicht möglich.

Dagegen ist es völlig verkehrt, wenn man allen Einkommen ohne Rücksicht auf deren Höhe, also auch den Mittel- und großen Einkommen, gestattet, gleichmäßig einen solchen Abzug zu machen, und nur den Überschuß besteuert (französische Einkommensteuerprojekte).

Das Maß des steuerfreien Existenzminimums ist verschieden und hängt von historischen, allgemeinen und lokalen Rücksichten, von den Wohlstandsverhältnissen und der Größe des Staatsgebiets ab. In den deutschen Staaten beträgt es 60 M. in Sachsen-Altenburg, 300 M. in Sachsen-Gotha, Lippe-Detmold, Reuß j. L., Schaumburg-Lippe, Schwarzburg-Sondershausen, 350 M. in Schwarzburg-Rudolstadt, 400 M. in Sachsen und Oldenburg, 500 M. in Hessen und Württemberg, 600 M. in Anhalt, Bremen, Lübeck, Reuß ä. L. (bedingt: nur für Verheiratete und Alimentationspflichtige), Sachsen-Meiningen, 900 M. in Baden, Braunschweig, Hamburg, Preußen. In Waldeck fehlt ein allgemeines Existenzminimum, in Sachsen-Weimar sind Pensionen, Auszüge, Alters- und Invalidenrenten und Zinsen von Einlagen bei Spar-, inländischen genossenschaftlichen Darlehnskassen frei, wenn die angelegten Kapitalien 500 M. nicht erreichen. In Österreich erstreckt sich das steuerfreie Existenzminimum auf die Einkommen bis 1200 Kr.

Die Gewährung des steuerfreien Existenzminimums zählt zu den hauptsächlichsten Merkmalen der modernen Einkommensteuer, ist aber meist nur für die Staatsbesteuerung anerkannt, während es meist bei den Gemeindeabgaben fehlt oder doch beschränktere Anwendung findet (Preuß. KAG.). Wenn aber der Gesetzgeber soweit geht, wie in England und die Einkommen bis 160 Pfd. St. = 3200 Mark freiläßt, so wird dadurch der Charakter des Existenzminimums verschoben.

2) Das Einkommen aus Grund- und Gebäudebesitz und aus Gewerbebetrieben die sich im Auslande befinden. Darin liegt das Korrelat für den Steuergrundsatz, das inländische Grundeigentum und die inländischen gewerblichen Unternehmungen der inländischen Besteuerung zu unterwerfen ohne Rücksicht, ob dieses Einkommen einem Inländer oder Ausländer zufließt, im Inland verbleibt oder nach dem Ausland bezogen wird.

3) Gehälter, Besoldung, Wartegelder, Pensionen und Ruhegenüsse, die von der Kasse eines anderen deutschen Bundesstaates gezahlt werden. Auch hier hat man in ähnlicher Weise dem zahlungsleistenden Bundesstaat die Steuerprärogative zugesprochen. Der Fall kann im Verhältnis zum Reichsausland

kaum vorkommen, da solche Gehaltsbezüge nur bei Gesandten und andern diplomatischen Vertretern vorzukommen pflegen. Diese sind aber nach unseren steuerrechtlichen Grundsätzen subjektiv steuerfrei.

4) Die Armenunterstützungen.

5) Das Einkommen aus dem Betrieb der Wandergewerbe. Auch diese Exemtion ist in vielen Gesetzen zugelassen.

II. Die Steuerobjekte.

1. Das steuerpflichtige Einkommen. Die Steuergesetze bezeichnen als Gegenstand der Abgabe das Einkommen schlechthin. Sie vermeiden es aber den Begriff, was Einkommen ist, festzustellen. Vielmehr bescheiden sie sich mit einer Umschreibung und der Angabe bestimmter, oft ziemlich willkürlich herausgegriffener Merkmale. Steuerpflichtig ist die Summe aller in Geld, Geldeswert und geldwerten Nutzungen bestehenden Einnahmen eines Wirtschafts- und Steuersubjekts. Ausdrücklich wird als Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens namhaft gemacht, der Wert der Wohnung im eigenen Hause oder sonstige freie Wohnung, sowie der Wert der im Haushalt verzehrten oder verbrauchten Erzeugnisse der eigenen landwirtschaftlichen und gewerblichen Produktion und der sonstigen dem Steuersubjekte zustehenden Eingänge von Naturalien und Nutzungen. Hierbei sind für die Bewertung die örtlichen Mittelpreise in Ansatz zu bringen.

Auf eine wissenschaftliche Formel gebracht, dürfen wir das steuerpflichtige Einkommen kennzeichnen als die im Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft zur Einheit zusammenfließenden Reinerträge aus den verschiedenen Ewerbsquellen. Das Einkommen umfaßt daher alle wirtschaftlichen Güter, die das leitende Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft in gewissen Perioden regelmäßig und der Wiederholung fähig als Reinertrag einer festen Erwerbsquelle empfängt. Diesen normalen und hauptsächlichen Bestandteilen des Einkommens sind aber auch alle geldwerten Genüsse, Nutzungen und Genußmöglichkeiten hinzuzuzählen, wie Wohnung im eigenen Hause, freie Wohnung, Rechte auf Naturalbezüge aller Art usw. Aber auch sie sind als „Reinerträge“ einzustellen und es dürfen daher auch hier die Herstellungs- und Werbungskosten, der Betrag der Abnutzung und der Verkehrswertminderung in Abzug gebracht werden. Auf diese Weise ist Einkommen, Reinvermögenszugang innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts einschließlich der Nutzungen und der geldwerten Leistungen Dritter (Schanz). Es sind aber hier nur solche Reinvermögenszugänge in Ansatz zu

bringen, die zur Befriedigung der Bedürfnisse verwendet werden können, ohne den wirtschaftlichen Zustand des Subjekts zu verschlechtern (Hermann). Zum Begriffe im Sinne der Steuerlehre gehört daher die Regelmäßigkeit und Wiederholbarkeit der Zugänge: es kann sich nur um den periodischen Erwerb handeln. Für die Besteuerung der unperiodischen Zugänge sind besondere Steuerformen, Vermögens- und Verkehrssteuern von nöten. Sie erledigen die steuerliche Erfassung auch dann, wenn der Zugang an Vermögenserwerb verbraucht wird.[1])

2. Die unperiodischen und außerordentlichen Einnahmen. Die vorstehenden, prinzipiellen Erwägungen haben denn auch tatsächlich die Steuergesetze veranlaßt, die unperiodischen und außerordentlichen Einkünfte als Objekte der Einkommensteuer auszuschalten. Die Reinvermögenszugänge aus Erbschaften, Schenkungen, Lebensversicherungen und nicht gewerbsmäßig betriebenen Spekulationsgeschäften gelten nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrung des Stammvermögens und kommen ebenso wie dessen Verminderungen nur in ihren Früchten und Einwirkungen inbetracht, indem sie das periodische Einkommen vermehren oder vermindern. Eine Fortbildung und Verfeinerung des Rechtsstandes liegt darin, wenn so geartete Einnahmen aus Besitzwechsel, Schenkungen, Agiogewinnen und ähnlichen Erwerbungen innerhalb eines Gewerbebetriebs abzüglich der in diesem Jahre erlittenen Verluste sowie der Gewinn der aus zu Spekulationszwecken abgeschlossenen Geschäften bei regelmäßigem und gewohnheitsmäßigem (wenn auch nicht gewerbsmäßigem) Vorkommen oder Betrieb und aus Differenzgeschäften im Börsenverkehr als steuerpflichtig erklärt werden (Württemberg, Österreich).

3. Feststehende und schwankende Einnahmen. Feststehende oder in ihrer Höhe im voraus bekannte Einnahmen sind nach ihrem Betrage nach dem Steuerjahr anzusetzen. Das Steuerjahr ist in der Regel das Kalenderjahr, auch wenn die Steuererhebung mit dem Finanz- oder Rechnungsjahr zusammenfällt, das häufig vom Kalenderjahr abweicht und z. B. vom 1. April zum 31. März, also durch zwei Kalenderjahre hindurchläuft. Schwankende und in ihrem Betrage unbestimmte Einnahmen sind meist nach dem durch-

---

1) Vgl. dazu Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv 13, S. 1—87; dagegen Gärtner, Über den Einkommenbegriff. Ebenda 15, S. 515ff. und v. Philippovich, Grundriß der Politischen Ökonomie. 4. Aufl. Freiburg 1901. Bd. I. S. 275; s. v. Heckel, Fortschritte a. a. O. S. 55 und 63 in den Anm.

schnitte der drei der Veranlagung vorausgegangenen Jahre oder, wenn sie solange noch nicht bestehen, nach einem kürzeren Durchschnitte oder, falls dies auch nicht möglich ist, nach ihrem mutmaßlichen Betrage anzunehmen. Diese Grundsätze haben die meisten Staaten rezipiert (Preußen 1851—1906, Hessen 1899, Anhalt 1886, Österreich 1896 und die meisten deutschen Mittel- und Kleinstaaten). Diesem Verfahren ist man in der Erwägung gefolgt, die Härten zu mildern und die Ausgleichung der wechselnden Einkünfte durch eine Durchschnittszahl herbeizuführen. Praktisch hat man aber vielfach gerade das Gegenteil erreicht und empfindliche Ungleichheiten in der Besteuerung herbeigeführt. Mehrere Staaten haben daher an Stelle der mehrjährigen Durchschnitte die Ergebnisse des letzt vergangenen Jahres zu Grunde gelegt (Sachsen seit 1878, Württemberg, Preußen seit 1906). Hierdurch wird auch das Veranlagungsgeschäft wesentlich erleichtert und werden Streitigkeiten über die Berechnung der Durchschnitte vermieden.[1])

Das Einkommen der Aktien-, Kommandit-, Erwerbsgesellschaften, der Berggewerkschaften und ähnlicher gesellschaftlicher Unternehmungsformen ist entweder formell den Veranlagungsvorschriften für die schwankenden Einnahmen gleichgestellt oder eine derartige Ordnung ist für sie speziell getroffen (Preußen, Hessen) oder endlich es ergiebt sich aus dem Sinne des Gesetzes dieser Zustand. In Württemberg wird hier abweichend von der sonstigen Regel ein dreijähriger Durchschnitt angesetzt.

4. Die besondere Behandlung der Erwerbsgesellschaften.[2]) Die deutschen Steuergesetze treffen dann noch eine Mehrzahl von Bestimmungen über die Besteuerung der gesellschaftlichen Unternehmungsformen, die in die Kategorie der steuerpflichtigen, nichtphysischen Personen fallen. Das Steuerrecht ist kein eindeutiges und die steuertechnische Behandlung zeigt nicht unerhebliche Verschiedenheiten. Zunächst wird als steuerpflichtiges Einkommen dieser Gesellschaften angesprochen, die Überschüsse, die als Zinsen, Dividenden, Geschäfts- oder Gewinnanteile an die Mitglieder oder Gesellschafter verteilt, ihnen gutgeschrieben oder

1) Der dreijährige Durchschnitt ist der Einkommensberechnung nach der preußischen Novelle vom 19. Juni 1906 zu Grunde zu legen: beim Geschäftsgewinn aus Handel, Gewerbe und Bergbau, bei der Veranschlagung des Ertrags aus dem Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bei Eigenbetrieb oder Pachtung, sofern eine ordnungsmäßige Buchführung vorliegt, sowie bei der Veranlagung der nichtphysischen Personen.

2) Über die hierhergehörige Literatur, vgl. die im 2. Kapitel I. § 10 Nr. 5 auf S. 310 angeführten Schriften.

zurückbezahlt werden, oder zur Tilgung der Kapitalschulden und des Gesellschaftskapitals, zur Verbesserung oder Erweiterung des Geschäfts oder der Betriebsanlagen, zur Bildung oder Vermehrung des Reservefonds oder zu sonstigen Kapitalanlagen Verwendung finden. Das steuertechnische Problem gipfelt dabei in der Frage, ob diese Erträgnisse bei der Gesellschaft oder beim Gesellschafter oder endlich bei Gesellschaft und Gesellschafter, also zweimal, von der Einkommensteuer getroffen werden sollen. Der Gesetzgeber hat sich allgemein für die letzte Art der Lösung, also für die grundsätzliche Doppelbesteuerung, wenn auch mit gewissen Erleichterungen, ausgesprochen.

Im deutschen Steuerrechte lassen sich drei verschiedene Typen unterscheiden.

1) Besteuerung der Gesellschaft für den gesamten Reingewinn und des Gesellschafters für seinen Gewinnanteil: Bremen, Hessen, Sachsen-Weimar.

2) Besteuerung der Gesellschaft für den ganzen Reingewinn und des Gesellschafters für seinen Gewinnanteil. Die Dividenden auswärtiger Gesellschaften, die nach dem Inland bezogen werden sind beim inländischen Bezieher steuerpflichtig: Anhalt, Hamburg, beide Reuß, Lübeck, Sachsen (Königreich), Sachsen-Altenburg, Sachsen-Coburg, Sachsen-Meiningen, beide Schwarzburg. Für Berechnung und Abzüge gelten mancherlei abweichende Bestimmungen.

3) Besteuerung des Reingewinns bei der Gesellschaft, des Gewinnanteils beim Gesellschafter und Gestattung eines prozentualen Abzugs vom steuerpflichtigen Einkommen nach der Höhe des eingezahlten Gesellschaftskapitals: Baden (3%), Lippe-Detmold (3 ½%), Braunschweig (3 ½ %), Preußen (3 ½ %), Sachsen-Gotha (3¾ %), Schaumburg-Lippe (3 ½ %), Württemberg (3%). Die nach dem Inland bezogenen Gewinnanteile auswärtiger Aktiengesellschaften werden beim inländischen Gesellschafter getroffen.

In Oldenburg wird der Reingewinn bei der Gesellschaft und der Gewinnanteil beim Gesellschafter besteuert. Auf Antrag kann diesem gestattet werden, bis zu 3% des eingezahlten Betrags der Geschäftsanteile vom steuerpflichtigen Einkommen aus dem Kapitalvermögen abzusetzen.

Neuerdings hat man die Gesellschaften m. b. H. und ähnliche Unternehmungsformen steuerrechtlich bevorzugt. Bei ihnen ist nur die Gesellschaft mit ihrem Reingewinn steuerpflichtig, die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter bleiben steuerfrei (Preußen).

In Österreich besteht für die Mehrzahl der hierher gehörigen

Gesellschaften eine besondere „Erwerbsteuer von den der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Gesellschaften“ (Gesetz vom 25. Oktober 1896), die in der Hauptsache 10 % beträgt. Der Gesellschafter ist für seinen Gewinnanteil voll zur Personaleinkommensteuer zu veranlagen.

5. Die Unterscheidung der Einnahmequellen. Zur Ermittelung des Einkommens werden in der Regel vier Hauptquellen des Einkommens unterschieden, die zusammen das Steuerobjekt ergeben. Diese sind:

1) Die Einkünfte aus Grundvermögen. Hierher zählen die Einnahmen aus dem Grund- und Gebäudeeigentum, aus Grund- und Mietrenten, aus der Wohnung im eigenen Hause oder aus freier Wohnung, aus Pachten und Mieten, aus Gefällen und sonstigen Nebeneinnahmen des Grundbesitzes, einschließlich der Jagd und Fischerei.

2) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Grundlage für diese sind alle Formen der Anlage beweglicher Kapitalien, Zinsen, Renten, Dividenden, Gewinnanteile, Leibrenten, Leibgedinge, Zeitrenten, vererbliche Renten, Rechte auf Hebungen aus Stiftungen u. a. m. Bei unverzinslichen Kapitalforderungen, in denen die Zinsen enthalten sind, wird für die Berechnung des Jahresertrags ein fester Zinssatz, meist 4 %, angenommen.

3) Die Einkünfte aus Gewerbe und Handel, aus Bergbau, gewerbsmäßigen Spekulationsgeschäften, aus dem Betriebe der Verkehrsgewerbe usw. Für den Ansatz werden öfters mehrjährige Jahresdurchschnitte zugrunde gelegt. Besondere Vorschriften bestehen auch für Aktien-, Kommandit- und ähnliche Erwerbsgesellschaften. Für die Berechnung im Einzelnen ist eine Mehrzahl von Grundsätzen aufgestellt.

4) Die Einkünfte aus gewinnbringender Beschäftigung. Hier handelt es sich zuerst um einen Sammelnamen. Denn in diese Gruppe müssen alle Einkommensbestandteile fallen, die in die übrigen drei Kategorien nicht unterzubringen sind. Sie hat daher zugleich eine Ersatz- und Ergänzungsfunktion zu erfüllen, wie sie denn historisch in den Arbeitsertrags- und Berufseinkommensteuern im Rahmen der rationellen Ertragsbesteuerung ihren Vorläufer hat. Hierher zählt das Einkommen aus Dienst- und Arbeitsverhältnis, aus Besoldung, aus schriftstellerischer, künstlerischer, unterrichtender und erziehender Tätigkeit, aus Wartegeldern, Pensionen und sonst fortlaufenden Einnahmen und mitunter werden auch in ihr die Rechte auf periodische Hebungen besteuert, soweit sie nicht Pertinenzen des Grund- oder Kapitalvermögens sind.

Diese Unterscheidung der Hauptquellen des Einkommens ist im Prinzipe eine Zerlegung in ein System von Einkommensteuer-Partialen, die durch ein gemeinsames Band zur Einheit zusammengehalten werden. Sie ist aber zugleich das deutlichste Zeichen der Subjektivierung der rationellen Ertragsbesteuerung.

6. Die Abzugsposten. Der Begriff der Subjektivität der Einkommensteuer setzt voraus, daß vom steuerpflichtigen Einkommen alle diejenigen Bestandteile zuerst ausgeschieden werden, die dem einzelwirtschaftlichen Rechtssubjekt keinen Genuß und keine Genußmöglichkeit bieten. Diese bilden vielmehr Nutzungen anderer Wirtschaften. In dieser Aussonderung liegt der sichbarste Unterschied zwischen Ertrag und Einkommen. Die Typen der zum Abzuge zugelassenen Posten, die Abzugsposten, sind folgende:

1) Die Werbungskosten, Produktions- oder Gestehungskosten, die zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung des Einkommens verwendeten Ausgaben, die vom Wirtschafter bestritten werden müssen und im Rohertrage noch vorhanden sind. Auch die regelmäßigen Absetzungen für die Abnutzung der stehenden und umlaufenden Kapitalien sind abzugsberechtigt.

2) Die Schuldzinsen und Renten, die vom Steuerpflichtigen für die Anwerbung fremder Kapitalien zur Produktion zu entrichten sind.

3) Die dauernden Lasten, die auf einem besonderen privatrechtlichen oder öffentlichrechtlichen Verpflichtungsgrunde beruhen. Sie sind mancherlei Art und in den einzelnen Gesetzen verschieden umschrieben: die Deichlasten und Meliorationsverbands-Beiträge, die Beiträge zu Kranken-, Unfall-, Alters- und Invaliditätsverversicherungs-, Witwen-, Waisen- und Pensionskassen, die Beiträge zu den Berufskammern u. ä. m.

4) Die direkten und indirekten Steuern, soweit sie zu den „Geschäftsunkosten" zu rechnen sind: die Kommunalsteuern, die staatlichen Ertragssteuern, die Abgaben und Leistungen an Bezirksverbände und die Aufwandsteuern, soweit sie einen Bestandteil der Werbungskosten bilden.

5) Die Versicherungsprämien. Hier gilt der Grundsatz, daß im allgemeinen die Leistungen zur Schadenversicherung unbedingt und diejenigen zur Lebensversicherung bis zu einer bestimmten Höhe (Preußen: 600 Mark, Hessen; Anhalt: 400 Mark, Österreich: 200 Kr.) steuerfrei sind.

Für den Abzug der Schulden und Lasten ist aber meist noch eine weitere Beschränkung gesetzt. Diese Abzugskosten sind nur

dann zugelassen, wenn sie auf im Inland steuerpflichtigen Einkommen ruhen oder für deren Erwerb aufgenommen sind. Haften sie aber auf ausländischen und inländischen Einkommensquellen zugleich, so sind sie nur in dem Verhältnis abzugsfähig, als das Gesamteinkommen der inländischen Einkommensteuer unterliegt. Schuldzinsen und Lasten auf auswärtigen Erwerbsquellen (Grundbesitz, Gewerbebetrieb), die vom Inland nicht besteuert werden, sind nicht zum Abzuge geeignet.

Vom Abzuge sind ausdrücklich ausgeschlossen:

1) der Betrag der Einkommensteuer selbst,

2) die Aufwendungen zur Vermehrung, Erweiterung und Verbesserung des stehenden und umlaufenden Kapitals und des werbenden Vermögens;

3) die freiwilligen Unterstützungen und unentgeltlichen Zuwendungen, die auf keinem besonderen Rechtstitel beruhen;

4) die Zinsen und Kapitalrenten aus den in der eigenen Unternehmung und dem eigenen Geschäftsbetriebe angelegten Kapitalien;

5) die Verluste am Kapital und endlich

6) die Kosten zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie, einschließlich des Geldwerts der im Hause verbrauchten Erzeugnisse und Waren des eigenen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs („Haushaltungskosten“).

III. Das Steuerverfahren.

1. Die Feststellung der Steuerpflicht. Die Steuererklärungen. Ein genügendes Resultat zur Feststellung der Steuerpflicht vermögen nur die eigenen Angaben der Steuerpflichtigen selbst zu liefern. Denn nur sie sind in der Lage durch Selbstangaben oder Deklarationen (Fassionen, Fatierungen) die wirklichen Verhältnisse der Einkommensbildung darzulegen. Deshalb genügen hier nicht Einschätzungen durch die Steuerbehörde oder Kommissionen, die im älteren Steuerrecht üblich waren. Angaben dritter Personen, wie der Arbeitgeber, Kassenbehörden u. a. m., sind dann als subsidärer Behelf bei einem fortgeschrittenen Veranlagungsverfahren entbehrlich. Für die Feststellung der Steuerpflicht ist daher prinzipiell der obligatorische und unersetzbare Deklarationszwang, der die Steuersubjekte gesetzlich verpflichtet, Selbstangaben über ihre Einkommensverhältnisse zu machen, zu verlangen und verwaltungsrechtlich durchzuführen. Ihre Unterlassung wird mit Strafen und Rechtsnachteilen bedroht.

Diese Grundsätze schließen aber nicht aus, daß man aus

Zweckmäßigkeitsgründen auf Steuererklärungen bei Einkommen bis 1500, 1600 oder 3000 Mark verzichtet. Die unteren Einkommensstufen weisen eine gewisse Gleichartigkeit auf, bauen sich mehr schablonenhaft auf und umfassen Volksschichten, denen es mangels einer geordneten Buchführung an den nötigen Anhaltspunkten fehlt. Die behördliche oder kommissarische Abschätzung wird genügen. Doch wird sich der Staat auch in solchen Fällen die Befugnis, Deklarationen einzufordern, mit Recht vorbehalten müssen.

Der Inhalt der Steuererklärung wird in der Regel eine ziffer- oder zahlenmäßige Angabe des Einkommens sein. Daneben verlangen die meisten Steuergesetze auch die getrennte Angabe des Einkommens nach einer Mehrzahl von — meist vier — Hauptquellen des Einkommens, aus deren Summierung sich dann das Gesamteinkommen ergibt. Die Methode entspricht der genetischen Ableitung des Einkommensbegriffes, der sich zusammensetzt aus den objektiven Reinerträgen fester Erwerbsquellen oder Erwerbseinrichtungen und erst in deren subjektiver Verbindung beim Wirtschafter die Prägung enthält. Gerade aus dem letzten Grunde muß die Steuererklärung diejenigen Beträge aufführen, die die Roherträge in Einkommen verwandeln, nämlich die Abzugsposten. Das Steuerrecht hat diesen Standpunkt mitunter auch formell gewahrt, indem bei den zum Abzug zugelassenen Posten unterschieden wird zwischen solchen, die vom Rohertrage als Werbungskosten und solchen, die vom Gesamteinkommen in Abzug zu bringen sind (Preußen 1906). Endlich sind noch zu deklarieren die Einkünfte aus dem Grundbesitz und Gewerbebetrieb, die im Auslande sich befinden und daher von der inländischen Einkommensteuer befreit sind. Diese Vorschrift hat die Bedeutung einer Kontrollmaßregel. Aktien- und ähnliche Erwerbsgesellschaften, die zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtet sind, haben ihre Geschäfts- und Jahresberichte mit ihren Steuererklärungen vorzulegen. Bei Einkommen, das nur durch Schätzung ermittelt werden kann, ist es dem Steuerpflichtigen gestattet, in die Steuererklärung an Stelle einer ziffermäßigen Angabe des Einkommens solche tatsächliche Angaben aufzunehmen, aus denen die Einschätzung durch die Veranlagungskommission möglich ist.

Zur Abgabe der Steuererklärung ist das Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft verpflichtet. Sie erfolgt in der Regel nach Haushaltungen. Neben dem eigenen Einkommen (Einzel-Steuererklärung) ist auch das Einkommen der Angehörigen des Haushalts in die Deklaration einzubeziehen (Gesamt-Steuererklärung). Das Dienst- und

Hilfspersonal, Kostgänger und Untermieter werden dabei nicht als Angehörige des Haushalts betrachtet und sind daher selbständig zu veranlagen. Das Gleiche gilt von Ehefrauen, die dauernd vom Ehemann getrennt leben, und von Kindern und anderen Angehörigen des Haushalts, die ein selbstständiges Einkommen haben. Für Personen, die unter väterlicher Gewalt, Vormundschaft oder in Pflegschaft stehen, ist die Steuererklärung durch ihre gesetzlichen Vertreter abzugeben, für abwesende oder kranke Personen durch Bevollmächtigte.

Das geltende Recht hat sich meist mit dem indirekten Deklarationszwang begnügt. Die Unterlassung der Steuererklärung ist nicht strafbar, sondern nur mit Rechtsnachteilen verknüpft. Der Steuerpflichtige verliert für das laufende Steuerjahr die gegen die Steuerfestsetzung anwendbaren Rechtsmittel, vor allem sein Reklamationsrecht. Die Höhe der Steuer wird dann von Amtswegen von der Behörde festgesetzt, wogegen kein Einspruch statthaft ist. Mitunter wird noch ein Strafzuschlag („Strafagio") von 25% zu der behördlich festgesetzten Steuer erhoben (Preußen) oder eine etwa verwirkte Strafe vorbehalten (Hessen). Ein solcher Druck wird aber nur dann wirksam sein, wenn die behördlichen Festsetzungen diejenigen Sätze übersteigen, die nach der Deklaration zu erheben sein würden. Doch hat es sich hier gezeigt, daß die Gewöhnung des Publikums an Steuererklärungen diese Pressionsmittel in der Hauptsache unnötig macht. Das österreichische Recht ist auf diesem Gebiete weitergegangen. Die Nichterstattung der behördlicherseits geforderten „Bekenntnisse" gilt als Steuerverheimlichung, nicht als Steuerhinterziehung. Beide Begriffe werden in Österreich streng unterschieden. Jene wird bei der Personaleinkommensteuer mit dem 2—6fachen Betrage geahndet, um den die Steuer der Verkürzung ausgesetzt wurde. Auch kann auf eine Ordnungsstrafe bis 200 Kr. erkannt werden.

2. Der Steuertarif. Einrichtung und Steuersätze. Im Steuertarif liegt die wichtigste Einzelfrage der ganzen Einkommensteuer, nämlich in der Frage, in welcher Form und in welchem Grade soll das steuerpflichtige Einkommen besteuert werden. Die Einkommensteuer kann zunächst in zwei Formen erhoben werden: mit Benutzung von Prozentsätzen vom Einkommensbetrage oder mit Anwendung eines Klassentarifs. Jenes Verfahren kommt an sich der abstrakten Gerechtigkeit näher, ist individueller, verursacht aber mancherlei steuertechnische Unbequemlichkeit. Die Aufstellung eines Klassentarifs vereinfacht die Steuer-

bemessung, ist aber mit mancherlei Härten verknüpft, besonders an der Obergrenze der Steuerklassen, was aber nicht vermeidlich ist. Eine Hauptaufgabe bleibt daher immer der richtige Aufbau des Klassenschemas und die Wahl geeigneter Abstände, in denen sich die Steuerstufen folgen. In den unteren Stufen sind sie enger zusammengerückt, in den höheren sind die Zwischenräume größer. Schon dadurch werden die Härten und Ungerechtigkeiten des Klassensystems abgeschliffen, außerdem werden in den Unter- und Mittelstufen anderweite Umstände berücksichtigt, die die Leistungsfähigkeit schmälern. Und um die Härten des Klassenschemas bei den höheren Einkommen zu mildern, hat man auf diese mitunter das Prozentsystem angewendet.

Die neueren Einkommengesetze in Deutschland und Österreich haben das Klassensystem angenommen. Seltener ist das Prozentsystem, bei dem der Steuersatz wenigstens in der Hauptsache nach dem Hundert vom steuerpflichtigen Einkommen erhoben wird (Sachsen-Meiningen, Bremen, Hamburg, Lübeck). Von den Klassentarifen näheren sich einige wenige den Methoden der älteren Klassensteuer (Sachsen-Koburg, Hessen), die neueren dagegen zeigen das Gepräge des systematischen Klassenaufbaus. Der Klassentarif ist entweder mit allgemein gültigen Einheitssätzen für jede Steuerstufe ausgestattet (Preußen, Sachsen, Österreich, kleinere deutsche Staaten) oder er dient zur Quotisation der Steuer durch Benutzung der Steuereinheiten (einfache Hebungen, Terminsätze), von denen dann je nach dem Etatgesetz eine oder mehrere erhoben werden, oder die mit prozentualen Zuschlägen belastet oder durch prozentuale Abschläge herabgesetzt werden (Hessen, Anhalt, Oldenburg, Braunschweig, Sachsen-Weimar). Oder es wird die von der Einkommensteuer aufzubringende Summe zwischen Regierung und Volksvertretung vereinbart und mit Hilfe eines Klassenschemas auf die einzelnen Steuerpflichtigen umgelegt (beide Reuß, Lippe). In Württemberg hat man zwischen Klassen- und Prozentsystem kombiniert. Dem Klassentarif unterliegen die Einkommen bis 30000 M., die höheren Einkommenstufen werden in Prozenten (4—5 %) besteuert. Das Finanzgesetz bestimmt dann, wieviel Prozente von diesen Einheitssätzen jeweils einzuziehen sind. Diese prozentuale Zuteilung geschieht in gleichmäßiger Weise (proportional) ohne Rücksicht auf die Einkommenshöhe. Eine Singularität hat Baden. Hier werden Steuerkapitalien, sogenannte „Steueranschläge“, unter Zugrundelegung der Einkommensgröße und nach einem sehr verwickelten System der Differenzierung gebildet. Von diesen

Steueranschlägen wird dann ein vom Finanzgesetz angeordneter Steuerfuß für je 100 M. erhoben.[1])

Die modernen Einkommensteuern haben das Prinzip der degressiven Steuersätze angenommen. Die Proportionalität ist allgemein aufgegeben und auch die eigentliche Progression vermieden worden. Alle Steuergesetze stellen ein Maximum des Zuwachses fest, wo der Höhepunkt, die „Horizontale", erreicht wird. Von da ab werden die niedrigeren Einkommensstufen rückschreitend entlastet. Man könnte hier vielleicht von einer Regression reden. Das Maß des Anwachsens der Steuerlast ist sehr verschieden. Im allgemeinen läßt sich behaupten, daß die niedrigsten Steuersätze mit 0,16—0,25 % beginnen, bei Einkommen von 3000 M. auf 2 %, bei solchen von 10 000 M. auf 3 % usw. allmählich steigen, bis sie bei einem Einkommen von 100 000 M. 4 % erreichen. Die höchsten Steuersätze kommen in den Hansestädten vor, wo sie manchmal 8 % betragen. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß hier Staats- und Gemeindesteuern eine Einheit bilden. Die Horizontale wird in der Regel bei den Stufen von 100 000 M. erreicht und beträgt in Preußen 4 %, in Sachsen 5 %, in Württemberg 5 %, in Hessen 4 %, in Österreich (bei 200 000 Kr.) 4,65 % usw. Die Abweichungen und die Berechnungsweise sind dabei sehr verschieden.

3. Ermäßigung und Erhöhung der Steuersätze. Der geltende Rechtsstand ist in der individualisierenden Behandlung der Besteuerung noch weiter gegangen und hat versucht der Aufgabe der Besteuerung nach der wirklichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte noch näher zu kommen. Es handelt sich dabei, die Verteilung des Einkommens qualitativ besser zu berücksichtigen und seine Zusammensetzung näher zu analysieren. Die steuer-

---

1) Diese Steueranschläge werden folgendermaßen berechnet: 1. bei Einkommen von 900 und 1000 M. mit je 200 und 250 M,; 2. bei Einkommen von 1000—10 000 M. mit 200 M. für die ersten 1000 M., mit 50 für je 100 M. für die nächsten 1000 M., mit 75 M. für je 100 M. für die nächsten 1000 M. und mit 100 M. für je 100 M. für die höheren Teilbeträge; 3. bei Einkommen von 10 000 bis 20 000 M. mit 9000 M. für die ersten 9000 M. und mit 500 M. für je weitere 500 M.; 4. bei Einkommen von 20 000—25 000 M. mit je 500 M. für je volle 500 M.; 5. bei Einkommen von über 25 000 M. mit je 1000 M. für je volle 1000 M. des Einkommens. Der Steuersatz von je 100 M. ist zu erhöhen bei Steueranschlägen von

25 000—30 000 M.	um 5 Prozent	75 000—100 000 M.	um 25 Prozent
30 000—40 000 „	„ 10 „	100 000—150 000 „	„ 30 „
40 000—50 000 „	„ 15 „	150 000—200 000 „	„ 35 „
50 000—75 000 „	„ 20 „	über 200 000 „	„ 40 „

technische Methode äußert sich hier einerseits in einer Erleichterung und andererseits in einer Verstärkung der Steuerlast.

Eine Ermäßigung der Steuersätze wird in drei Richtungen gewährt:

1) Größe der Familie. Steuerpflichtigen, die eine besonders zahlreiche Familie zu unterhalten haben oder denen besondere, auf einem Rechtstitel beruhende Unterhaltspflichten obliegen oder beträchtliche Kosten für die Kindererziehung erwachsen, sind gewisse Steuererleichterungen zugebilligt worden. Die Kinderzahl wird dadurch berücksichtigt, daß einem steuerpflichtigen Rechtssubjekt, das einem oder mehreren Kindern im Alter bis 14 oder 15 Jahren auf Grund gesetzlicher Verpflichtung Unterhalt gewährt, für jedes derartige Familienmitglied 50 Mark vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen wird. Dadurch wird regelmäßig eine Rückversetzung in eine niedrigere Steuerstufe verknüpft sein. (Preußen, Sachsen). Ein anderer Weg ist die unmittelbare Versetzung in eine niedrigere Steuerstufe oder die gänzliche Befreiung, wenn der Steuerpflichtige der untersten Steuerstufe angehört haben würde (Württemberg). Endlich hat man öfters diese Ermäßigung derjenigen gleichgestellt, die bei besondern die Leistungsfähigkeit schmälernden Umständen (s. u.) gewährt wird (Hessen und andere Staaten). Oder man hat schlechterdings ein Zwanzigstel (5%) von solchen belasteten Einkommen abzuziehen gestattet (Österreich). Meist wird verlangt, daß drei oder mehrere solche Familienangehörige zu unterhalten sind (Württemberg) oder man hat bei der steigenden Zahl solcher Haushaltsangehörigen die Erleichterungen noch weiter differenziert (Preußen).

Diese Rechtswohltat ist aber auf die Unter- und Mittelstufen der Einkommen beschränkt: Preußen 3000—6500 Mark, Sachsen 3100 Mark, Württemberg 2000—3200 Mark, Hessen 6000 Mark, Österreich 4000 Kr.

2) Die Leistungsfähigkeit schmälernde Umstände. In ähnlicher Weise werden besondere, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigende Umstände durch Rückversetzung um 1—3 Steuerstufen und durch Freistellung in der untersten Steuerklasse berücksichtigt. Als solche Verminderungen gelten: außergewöhnliche Belastung durch Unterhalt und Erziehung der Kinder, Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger, Erfüllung der aktiven Militärdienstpflicht in Heer und Flotte, schwere und andauernde Krankheit, Verschuldung und ungewöhnliche Unglücksfälle.

Diese Rechtswohltat wird aber gleichfalls nur Steuerpflichtigen

gewährt, deren Einkommen eine gewisse Höhe nicht übersteigt: Preußen 9500 Mark, Sachsen 5800 Mark, Württemberg 5000 Mark, Hessen 6000 Mark, Anhalt 6000 Mark. In den übrigen Staaten schwanken diese Beträge zwischen 3000 und 5000 Mark. Österreich: 10 000 Kr.

3) Jugend und Alter. Manche Steuergesetze haben der heranwachsenden Generation, den Personen unter 18 Jahren oder solchen, deren Ausbildung noch nicht abgeschlossen ist, und der absterbenden Generation, den Personen über 60 Jahre teilweise oder völlige Steuerfreiheit gewährt. Diese Erleichterung ist aber eine beschränkte. Sie ist nur anwendbar auf ganz kleine Einkommen (150—700 Mark) oder setzt voraus, daß der zu berücksichtigende Pflichtige der untersten Steuerklasse angehört.

Der Familienstand als solcher ist von keinem Steuergesetze zum Grund der Individualisierung genommen worden: Zuschläge für Unverheiratete (Junggesellensteuer)[1]) oder für kinderlose Verheiratete — Abschläge für Verheiratete. Ebenso fehlt es an einer Verstärkung der Steuerlast bei gesteigerter Leistungsfähigkeit. Nur in zwei Fällen ist dies geschehen.

Eine solche Erhöhung der Steuersätze tritt ein:

1) für Besoldungen und Dienstbezüge der öffentlichen Beamten und Diener. Hier geht man neben fiskalischen Erwägungen offensichtlich von der Vorstellung aus, daß Personen, die vom Staate besoldet oder bezahlt werden, aus diesem Rechtsverhältnis die Verpflichtung haben, auch dem Staate mehr zu leisten als die übrigen Steuerpflichtigen. Auch denkt man vielleicht an die größere Sicherheit des Staatsdiensteinkommens. Diese Sonderbelastung ist dem deutschen Steuerrechte fremd, besteht indessen in Österreich. Hier werden Gehalte, Personal- und Aktivitätszulagen, Remunerationen, Ruhe- und Versorgungsgenüsse u. a. m., die öffentliche Diener beziehen, mit einer besonderen Besoldungssteuer neben der Personaleinkommensteuer belastet. Diese beginnt bei solchen Bezügen von 6400 Kr. mit 0,40% und steigt in einer starken Degression (9000 Kr.: 1,20%, 10000 Kr.: 1,60%, 12000 Kr.: 2%, 14000 Kr.: 3%, 16000 Kr.: 4%, 20000 Kr.: 5%), bis sie bei mehr als 30000 Kr. 6% erreicht.

Diese Zuschlagsquoten sind aus prinzipiellen Gründen der Steuerpolitik zu verwerfen. Sie sind eine einseitige Überlastung einer bestimmten Kategorie von Steuerzahlern und widersprechen

---

1) Früher bestand eine solche in England.

den Grundsätzen der Gerechtigkeit und der Entlastung des unfundierten Einkommens.

2) für Einkommen aus Besitzobjekten und Besitztitel. Die Leistungsfähigkeit eines Einkommens hängt aber nicht blos von seiner absoluten Höhe und der Art seiner Verwendung ab, sondern auch von den Einkommensquellen, aus denen es fließt. Das eine Einkommen fließt aus dem Ertrag der persönlichen Arbeit, ist Arbeitseinkommen oder unfundiertes Einkommen. Die andern Einkünfte gehen auf Besitzobjekte, Besitztitel, auf Grund- und Kapitalvermögen zurück und heißen fundiertes, Besitz- oder Renteneinkommen. Es hat dem Arbeitseinkommen gegenüber mancherlei Vorzüge: die größere Sicherheit, die nicht versiegenden Quellen, durch die man die Zukunft der Familie sicher stellen kann, es überdauert die Lebensspanne des Wirtschafters und wird wenigstens teilweise arbeitslos, durch die Mitwirkung der Vermögensobjekte allein gewonnen, so daß das fundierte Einkommen steuerfähiger ist und eine höhere Leistungsfähigkeit darstellt als das unfundierte. Die Aufgabe der Steuertechnik ist es, diesen Unterschied durch eine differenzielle Belastung zum Ausdruck zu bringen. Zwei Methoden stehen hier zur Verfügung:

a) die differenzielle Behandlung in den Steuersätzen: das fundierte Einkommen wird höher belastet als das unfundierte. So war es geplant in Preußen 1847 mit Steuersätzen von je 3 und 2 % und 1879 sollte das bewegliche Kapital mit dem 1½fachen Steuerbetrag der Einkommensteuersätze belastet werden. Beides ist Projekt geblieben. Diese Form der steuertechnischen Würdigung ist unzweckmäßig, umständlich und erschwert die Veranlagung. Die Einkommensteuergesetze haben sie daher nicht gewählt.

b) die Vorbelastung im Prinzipe der formalen Doppelbesteuerung: das fundierte Einkommen wird doppelt, das unfidierte nur einmal belastet. Das Steuersystem ist aus zwei Bestandteilen zusammengefügt. Der eine, die (allgemeine) Einkommensteuer trifft als Personal- und Subjektsteuer das Gesamteinkommen. Der andere, eine Mehrzahl von Ergänzungssteuern, hat die spezielle Funktion, außerdem dasjenige Einkommen einer Sonder- oder Vorbelastung zu unterwerfen, das aus Besitztiteln entspringt. Als solche Ergänzungssteuern dienen entweder die historisch überkommenenen Ertragssteuern, die dann entsprechend modifiziert werden, oder formelle Vermögenssteuern oder endlich anderweite Steuerkombinationen, z. B. mit Erbschafts- und Verkehrssteuern. Auf

diese Weise wird die präzipuale Mehrbelastung dadurch erzielt, daß so das fundierte Einkommen doppelt, nämlich durch die Einkommensteuer und die Ergänzungssteuern, das unfundierte Einkommen nur einmal, durch die Einkommensteuer zur Leistung herangezogen wird. Auf diesen Pfaden sind die neueren Einkommensteuergesetze gewandelt. Die Verbindung mit den Ertragssteuern haben gewählt: Österreich, Baden (bis 1906) Hessen (bis 1899) Sachsen (bis 1902), Württemberg, Anhalt, Sachsen-Weimar, Sachsen-Altenburg und die Mehrzahl der kleinen Staaten. Dagegen haben Vermögens- und Ergänzungssteuern eingeführt: Preußen, Sachsen, Baden, Hessen, Oldenburg, Braunschweig, Sachsen-Gotha u. a. m.

§ 6. **Die Einkommensteuer in England und in Italien.**[1] 1. Über die Entstehung und Entwickelung der englischen Einkommensteuer ist bereits früher berichtet worden (s. o. S. 353). Sie wurde 1798 als echte Kriegssteuer eingeführt mit relativ sehr hohen Steuersätzen, blieb öfters verändert und mit erhöhten Sätzen verstärkt bis zum Ende der napoleonischen Kriegszeiten (1815—16) bestehen und wurde als erste der harten Kriegssteuern beseitigt. Nunmehr verschwindet sie ein Vierteljahrhundert aus dem britischen Steuersystem und taucht erst wieder mit den großen Finanzplänen Sir Robert Peels auf, der auf diese höchst unbeliebte Steuer zurückgriff, um seine Zoll- und Akzisereformen zu stützen und die durch die Aufhebung der Kornzölle zu erwartenden Ausfälle des Staatsschatzes zu decken. Ihre Erhebung sollte zunächst eine zeitlich beschränkte sein und an Anläufen sie zu beseitigen, hat es nicht gefehlt. Doch ist es nicht dazu gekommen. Seitdem ist an ihren Grundlagen nichts geändert worden, wenn es auch in Einzelheiten an Modifikationen nicht gefehlt hat, deren wichtigste die Finance Act v. 1894 (57 & 58 Vict. c. 30) gebracht hat. Zuletzt hat sich die Einkommensteuer in den schweren Zeiten des Burenkrieges 1898—99 wiederum als wichtige Kriegssteuer erwiesen und ist man damals wieder zu sehr hohen Steuersätzen zurückgekehrt.

Wir haben bereits früher festgestellt, daß die englische Einkommensteuer keine eigentliche Einkommensteuer im kontinentalen Sinn ist, wenn sie auch als Vorläufer und Vorbild unserer deutschen

---

1) Kries, Grundzüge und Ergebnisse der englischen Einkommensteuer. Ztschr. f. Staatsw., 1854; Wagner, Finanzwissenschaft III., S. 238—256; Inhülsen, Die Frage der weiteren Abstufung der englischen Einkommensteuer und die Unterscheidung des erarbeiteten und nicht erarbeiteten Einkommens. Finanzarchiv: 24, S. 195—201; Burkart, Die italienische Steuer auf die Einkünfte vom beweglichen Vermögen. Finanzarchiv: 6, S. 1—108.

Rechtsentwickelung anzusprechen ist. Vielmehr ist sie mehr eine steuertechnische Zusammenfassung eines Systems von Ertragssteuern mit mancherlei subjektiven Beisätzen und eine Mehrzahl von einkommensteuerartigen Partialen in der formalen Einheit einer allgemeinen Einkommensteuer. Ihre im Grunde doch objektive Geartung zeigt sich vor allem darin, daß die einzelnen Bestandteile des Einkommens an der Quelle, bei den Ertragsobjekten, getroffen werden. Außerdem fehlen ihr wichtige Momente der subjektiven Steuertechnik: der direkte Schuldenabzug, die wirkliche Degression des Steuerfußes, der Deklarationszwang und bis jetzt eine differenzielle Behandlung des fundierten und unfundierten Einkommens.

Die Steuer wird in fünf großen Ertragsabteilungen oder Schedules veranlagt:

1. Schedula A: Einkommen aus Ländereien und Häusern (Lands, Tenements, Heritaments, Heritages). Steuerobjekt ist der volle Jahresertrag (Rack-Rent) nach den legalen und gebräuchlichen Bedingungen bei der Verpachtung. Steuersubjekt ist der gegenwärtige Nutznießer (Besitzer), der den ausgelegten Steuerbetrag dem Bezieher der Grundrente (Eigentümer) an der Zins- und Rentenzahlung kürzen darf. Die mitversteuerten Hypothekenzinsen kann der Schuldner dem Gläubiger bei der Zinszahlung abziehen.

2. Schedula B: Einkommen aus Landnutzung durch Pacht. Ohne Rücksicht auf das Eigentumsverhältnis sind in dieser Ertragsabteilung die Pächter steuerpflichtig. Das Gesetz geht für die Berechnung von der Fiktion aus, daß der Gewinn aus Landnutzung durch Pacht in England die Hälfte, in Schottland und Irland ein Drittel des unter Schedula A festgesellten Jahresertrags ausmacht.

3. Schedula C: Einkommen aus Zinsen, Annuitäten, Renten und Dividenden, die aus öffentlichen oder Gesellschafts- und Eisenbahnkassen des Inlands oder Auslands gezahlt werden. Die Steuer wird durch einen entsprechenden Abzug bei der Auszahlung an inländischen Stellen oder mit Benutzung inländischer Kouponeinlösungsstellen erhoben. Hier hat man eine Kapitalrentensteuer in der Form der Kouponsteuer. Kapitalrentenbezug aus dem Ausland ohne Benutzung inländischer Zahlungsstellen wird von dieser Schedula der Einkommensteuer nicht erfaßt.

4. Schedula D: Einkommen aus Handel, Gewerbe, gewinnbringender Beschäftigung und aus allen noch nicht besteuerten Erwerbsquellen. Diese Abteilung hat, ähnlich wie die festländischen sogenannten speziellen Einkommensteuern, auch eine Ersatzfunktion zu erfüllen und alles in einer der übrigen

Schedules nicht besteuerte Einkommen zu treffen. Es werden 6 Unterabteilungen unterschieden und zwar die Einkommen 1. aus Handel und Gewerbe; 2. aus Lohn, Anstellung und freier Berufsarbeit; 3. aus nicht periodischen Einnahmen; 4. aus fremden und kolonialen Regierungssicherheiten; 5. aus ausländischen und kolonialen Anlagen; 6. aus allen übrigen nicht erwähnten Jahresgewinnen. Wir haben es hier zu tun mit einer Gewerbesteuer, Arbeitsertrags- und Ergänzungssteuer. Für die Steuerveranlagung ist die Deklarationspflicht vorgeschrieben.

5. Schedula E: Einkommen aus staatlichen, öffentlichen und gewerblichen Besoldungen, Pensionen und Ruhegenüssen. Hier wird die Steuer durch Abzug von den Auszahlungen durch die betreffenden Kassen geleistet.

Von der Einkommensteuer sind befreit: der König, fremde Gesandte und diplomatische Vertreter, der Fiskus, Wohltätigkeits-, Armen- und Unterrichtsstiftungen und -Anstalten, Sparkassen, falls das Kapital des einzelnen Einlegers 5 Pfd. St. nicht übersteigt[1]) und endlich Einkommen bis 160 Pfd. St. Die Einkommensteuer wird ferner nicht erhoben für die ersten 160 Pfd. St. bei Einkommen von 160—400 Pfd. St., für die ersten 150 Pfd. St. bei solchen von 400—500 Pfd. St.. für die ersten 120 Pfd. St. bei solchen von 500—600 Pfd. St. und für die ersten 70 Pfd. St. bei solchen von 600—700 Pfd. St. Für die Einkünfte bis 700 Pfd. St. ist der Wirkung nach eine Degression geschaffen, da erst auf die Einkommen von 700 Pfd. St. der volle Steuersatz angewendet wird.

Der Steuersatz wird jeweils durch das Finanzgesetz bestimmt und hat in seiner Höhe oft gewechselt. Seit 1894—1907 wurden zwei Sätze aufgestellt, ein höherer für die Einkünfte der Sched. A, C, D, E und ein niedrigerer für diejenigen der Sched. B, um die Steuerlast des Pächterstandes zu erleichtern. Lebensversicherungsprämien, die ein Sechstel des Einkommens nicht übersteigen, können vom steuerpflichtigen Einkommen in Abzug gebracht werden.

Unter dem liberalen Ministerium Campell-Bannermann ist eine weitergehende Reform der britischen Einkommensteuer in Aussicht genommen.[2]) Zunächst soll die Differenzierung der Steuersätze von 700 bis auf 1000 Pfd. St. hinausgerückt werden. Ferner soll zwischen verdientem (earned) und unverdientem, aus Kapital fließenden (unearned) Einkommen in der Weise unterschieden werden, daß

1) Zinsen von höheren Einlagen fallen unter Sched. D, wenn der Empfänger ein Gesamteinkommen von mehr als 160 Pfd. St. bezieht.

2) Einzelheiten bei Inhülsen, a. a. O.

bei einem Gesamteinkommen bis zu 2000 Pfd. St. von jenem 9 d. vom Pfd. St. oder 3,75 % und von diesem 1 sh. vom Pfd. St. oder 5% erhoben werden. Von Einkünften über 5000 Pfd. St. soll noch eine besondere Zusatzsteuer erhoben. Der Steuersatz soll dann dauernd stabil gemacht und auf 5% Normalbetrag festgehalten werden. Dagegen soll das System der Erhebung der Steuer an der Quelle des Einkommens (Ertragssteuerprinzip) beibehalten werden. Die Einführung der Steuerdeklarationen ist gleichfalls in Erwägung gezogen worden.

2. Eine Einkommensteuer in Italien ist schon im Jahre 1864 versucht worden (Gesetz vom 12. Juli 1864). Sie traf das gesamte Einkommen, einschließlich des Anschlags der persönlichen Arbeit und des Verbrauches der selbsterzeugten Gegenstände der eigenen Wirtschaft, und abzüglich der Werbungskosten und Schuldzinsen auf Grund von Selbstschätzungen. Nachdem in der Folgezeit fast alljährlich diesem Gesetze einzelne Abänderungen eingefügt wurden, kam das Gesetz vom 24. August 1877 zu stande. Ihm folgten eine Reihe von Neuerungen, deren letzte durch Gesetz vom 22. Juli 1894 begründet worden ist.

Die italienische Imposta sui Redditi della Richezza mobile, wie ihre amtliche Bezeichnung lautet, wollte zunächst die englische Einkommensteuer nachbilden. Sie hat sich aber im Laufe der Zeit immer mehr von dieser entfernt und sich dem deutschen Rechtsstand zu nähern gesucht. Tatsächlich ist sie aber keine allgemeine Einkommensteuer im Sinne der deutschen Terminologie, sondern mehr eine einkommensteuerartige Auflage vom beweglichen Kapital in Verbindung mit einer Berufseinkommen- und Ergänzungssteuer. Steuerpflichtig ist alles Einkommen, das nicht der Grund- und Gebäudesteuer unterliegt: Einkommen aus Gewerbe und Handel, aus liberaler Berufsarbeit, aus Besoldungen, Pensionen und Ruhegenüssen und endlich aus Leihzinsen und Kapitalgewinn. Abzugsfähig sind Werbungskosten und Schuldzinsen. Zinsen der im Gewerbe angelegten eigenen oder fremden Kapitalien, Vergütungen für Arbeitsleistungen des Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen und die Haushaltungskosten dürfen nicht in Abrechnung kommen. Steuerbefreiungen genießen: der König und die königliche Familie, fremde Gesandte und Konsuln, Militärpersonen, gewisse Wohltätigkeitsanstalten, Gegenseitigkeitsanstalten, Einkünfte aus steuerbarem Grundbesitz, die Rückzahlungen aus Staatsanleihen und die Zinsen des Anlehens vom Jahre 1855. Die Steuersätze, die im ganzen 20% betragen, sind differenziert und suchen Renten-

und Arbeitseinkommen verschieden zu behandeln. Es werden fünf Abstufungen unterschieden:

1. Kategorie A: Einkommen aus reinen Kapitalanlagen und zwar:

a) Zinsen der Eisenbahnunternehmungen, anderweiter Obligationen, Provinzial- und Gemeindeanlehen. Steuersatz: 20 %.

b) Zinsen aus sonstigen Kapitalanlagen. Steuersatz: 15 %.

2. Kategorie B: Einkommen aus Kapital und Arbeit, und zwar aus gewerblichen Betrieben, Handel, Pacht usw. Steuersatz: 15 %.

3. Kategorie C: Einkommen aus persönlichem Arbeitsverdienst, wie Lohn, Honorar, Besoldung und Berufseinkommen überhaupt. Steuersatz: 12,50 %.

4. Kategorie D: Einkommen aus Besoldungen, Pensionen und Anweisungen, die aus Staats- oder Gemeindekassen bezahlt werden. Steuersatz: 10 %.

5. Kategorie E: Einkommen der Teilpächter. Sie haben 5 % der Grundsteuer zu bezahlen, wenn diese für die gepachten Grundstücke 50 L. übersteigt. Die Einkünfte aus Grundvermögen werden mit dem 8 fachen der fälligen Grundsteuer erhoben.

Die Zinsen aus öffentlichen Schuldtiteln, Lotterien, Prämienanlehen, Jahresgelder usw. werden in der Form einer Kouponsteuer durch direkten Abzug bei der Auszahlungsstelle besteuert, sonst sind Deklarationen vorgeschrieben. Bei den Kategorien B und C werden vom steuerpflichtigen Einkommen von 401—500 L.: 250 L., bei einem solchen von 501—600 L.: 200 L., bei einem solchen von 601—700 L.: 100 L. und bei einem solchen von 701—800 L.: 110 L. abgezogen. Die vollen Steuersätze kommen erst bei diesen Einkommen von 800 L. an zur Anwendung. Für die Berechnung der Steuerpflicht sind besondere offizielle Tabellen herausgegeben worden. In diesen ist der Betrag des steuerpflichtigen Anteils des ganzen Einkommens in Achteln (8/8, 6/8, 6/8, 5/8, 4/8) angegeben, auf den dann der volle Steuersatz von 20 % angewendet wird. Es wird also auch hier, ähnlich wie in Baden, ein Steuerkapital gebildet, das teils den vollen Betrag des Einkommens, teils nur Teile dieses darstellt. Der Unterscheidungsgrund liegt aber nicht in der Höhe des Einkommens (Baden), sondern in seiner Herkunft: Dadurch ist eine Art Degression wenigstens in der Wirkung erzielt worden. Die Steuersätze werden dann regelmäßig durch finanzgesetzliche Prozentzuschläge noch erhöht. Die italienische Einkommensteuer ist besonders für die kleinen und mittleren Einkünfte eine sehr drückende Auflage, deren Reform dringend erwünscht ist.

§ 7. **Einkommensteuern in andern Staaten.** Auch in andern Staaten hat die Einkommensteuer Eingang gefunden. Doch ist hier die Entwickelung keine so konsequente, wie in Deutschland und Österreich. So erheben die meisten Schweizer Kantone[1]) Einkommensteuern oder gleichartige Personalsteuern. Der Rechtsstand zeigt dabei mancherlei Abstufungen. Eine allgemeine Einkommensteuer haben Basel-Stadt, Basel-Land, Solothurn und teilweise auch Luzern. In Freiburg wird das Einkommen im allgemeinen durch die Einkommensteuer, dasjenige aus Handel und Gewerbe durch eine Gewerbesteuer getroffen, ähnlich ist es auch in Tessin. In Wallis wird das Einkommen kapitalisiert und zwar Renten oder Pensionen mit dem 20 fachen und Gehälter, Honorare mit dem 10 fachen Betrage und von diesem Steuerkapital wird ein bestimmter Steuersatz erhoben. Daneben besteht eine Gewerbesteuer für das Einkommen aus allen Berufen, aus Handel und Gewerben. Personal- und Kopfsteuern werden erhoben in Glarus, Nidwalden, Obwalden, Genf, Graubünden, Thurgau, Schwyz und Zug. Auch in den übrigen Kantonen sind Einkommensteuern mit mancherlei Abweichungen vertreten.

Von den einzelnen Staaten der nordamerikanischen Union[2]) haben bis jetzt nur wenige sich zur Einführung von Einkommensteuern entschlossen. Es sind dies Massachusetts, Virginia und Süd-Carolina. Die steuertechnische Durchführung ist aber meist noch primitiv und wenig entwickelt. Die Steuerpflicht beginnt erst bei den höheren Einkommen und zwar in der Regel bei 600 oder 2000 Dollar. Die Steuersätze sind teils proportional, teils degressiv 1,1 ½, 2,2 ½, 3 % (Süd-Carolina). Die Veranlagung ist häufig recht mangelhaft. Auch ihre fiskalische Bedeutung ist gering. Das Schwergewicht der direkten Besteuerung liegt in der Vermögenssteuer. Viele Staaten, 29 an der Zahl, erheben Kopfsteuern, deren Höhe zwischen 1 und 3 Dollar beträgt. Steuerpflichtig sind alle männlichen Personen vom 21.—50. (60.) Lebensjahre. Dazu gesellen sich dann noch besondere Steuern von gesellschaftlichen Unternehmungen und Korporationen. Davon war früher schon die Rede (s. o. S. 312).

---

1) Schanz, Steuern der Schweiz, a. a. O.; Reichesberg, Art. „Einkommensteuer (Schweiz)“ Hdw. der Staatsw. 2. Aufl. Bd. 3, S. 446—450.

2) Bogart, Die Finanzverhältnisse der Einzelstaaten der Nordamerikanischen Union. Jena 1897; Seligman, Art. „Einkommensteuer“ im Hdwörterb. der Staatsw. 2. Aufl. Bd. 3, S. 450—453.

Auch in Rußland[1]) geht man mit dem Plane um, eine Einkommensteuer und zwar nach deutschen Vorbildern einzurichten. Dagegen haben alle Einkommensteuer-Projekte in Frankreich bisher kein fruchtbares Erdreich gefunden.[2])

III. Die ergänzenden Vermögenssteuern.

§ 1. **Die Entwickelung der Vermögenssteuern.**[3]) Wir haben schon an anderer Stelle Gelegenheit gehabt (s. o. 2. Kap. I § 1 S. 217 ff.), den Nachweis zu führen, wie in der Vermögenssteuer die Wurzeln jeglicher Erwerbsbesteuerung liegen. Es ist klar, daß jede steuerliche Erfassung der Erwerbsmittel einer Einzelwirtsehaft sich zunächst an deren Vermögensbestände und Vermögensobjekte wenden wird. Denn sie sind die sichtbarsten Merkmale der wirtschaftlichen Tätigkeit und des wirtschaftlichen Erfolgs, wie sie überhaupt die wesentlichen Grundlagen der Einkommensbildung sind. Mit den Fortschritten der wirtschaftlichen Technik und der zunehmenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens genügt aber die Vermögenssteuer nicht mehr den vermehrten Zwecken und den verfeinerten Ansprüchen, die an die Erwerbssteuern gestellt werden. Sie müssen steuertechnisch vollkommeneren Steuerformen weichen. Aus ihrem Keime wächst dann der vielästige Baum der Ertragsbesteuerung heraus. In dieser Metamorphose verwandelt sich die Vermögenssteuer und geht funktionell in den Ertragssteuern auf. Einstweilen ist ihre Rolle ausgespielt und sie tritt von der Schaubühne der Steuerentwickelung zurück. Erst viel später, als der Auflösungs- und Zersetzungsprozeß der Ertragssteuern der modernen Personalbesteuerung das Erdreich vorbereitet hatte, kommt sie wieder zum Vorschein und wird verjüngt und verändert, eine wichtige Ergänzung für diese. In der Zwischenzeit wird sie nur als außerordentliches Hilfsmittel in akuten Notlagen wieder vorübergehend hervorgeholt.

---

1) Vgl. v. Schrenck, Motive und Erläuterungen zum Projekt einer Kommunaleinkommensteuer für Riga. Riga 1906.

2) Hermann Meyer, Die Einkommensteuerprojekte in Frankreich bis 1887. Berlin 1905; H. Meyer, Ein Überblick über die französischen Einkommensteuerprojekte nach Annahme der Resolution vom 10. Februar 1887. Finanzarchiv: 23, S. 13—41. Über das neueste Projekt von Caillaux vergl. Bulletin de Statistique et de Législation comparée. 31. année I. p. 182—201 und 260—291.

3) Parieu, L'Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu. Paris 1856; v. Heckel, Fortschritte, a. a. O. S. 8—12; Wagner, Finanzwissenschaft II. S. 497 ff. und III. S. 47, 62, 74, 86, 107 ff.

Bei der Vermögenssteuer müssen wir demgemäß drei Entwickelungsepochen unterscheiden: die selbständige Vermögenssteuer der älteren Zeit, die Vermögenssteuer als Kriegssteuer und die ergänzende Vermögenssteuer im System der modernen Personalbesteuerung.

1. Die älteren, selbständigen Vermögenssteuern. Wie jede Steuer überhaupt ursprünglich ein außerordentliches Hilfsmittel des Finanzwesens in Kriegs- und Notzeiten war, so finden wir auch die Vermögenssteuer zuerst in dieser Eigenschaft. Die griechischen Stadtstaaten bedienten sich namentlich seit den Zeiten des peloponesischen Krieges solcher außerordentlicher Auflagen, die sich in den Zeiten des politischen Niedergangs der griechischen Staatenwelt immer öfter wiederholen und schließlich nur formell von ständigen Steuern unterschieden sind. Ebenso war das Bürgertribut (tributum civium) im alten Rom eine außerordentliche Vermögens- und Kriegssteuer, die 406 v. Chr. zuerst erhoben wurde, nachdem der Staat endgiltig die Zahlung des Truppensoldes übernahm. Nach glücklicher Beendigung des Krieges wurde das Tribut wieder zurückgezahlt und war so halb Vermögenssteuer, halb Zwangsanlehen. Von 167 v. Chr. bis zu Cäsars Tode verschwindet das Tributum und erscheint dann abermals als Kriegssteuer in der Kaiserzeit wieder. Seit dem 3. Jahrhundert tritt das Provinzialtribut hinzu, anfänglich gleichfalls eine außerordentliche Kriegs- und Notsteuer, die sich aber allmählich zu einem System regelmäßig erhobener Vermögens- und Einkommensteuern ausbildet, und eine bleibende Einrichtung des kaiserlichen Finanzwesens war.

Der mittelalterliche Staat war zunächst auf eine naturalwirtschaftliche Grundlage gestellt. Nur langsam und schrittweise dringt die Geldwirtschaft vor. In den Städten wird frühzeitig der Finanzhaushalt geldwirtschaftlich und durch Geldsteuern gestützt. Erst später folgen in diesem Entwickelungsprozesse die Territorien nach. Wir sehen daher im alten deutschen Reiche, daß Reichsstädte und Territorien sich mehrfach der Vermögenssteuer in verschiedenen Anwendungen bedienen. In den deutschen Reichsstädten war die Steuertechnik von der Erfassung einzelner Vermögensbestandteilen ausgegangen, die am leichtesten der Veranlagung zugänglich waren, und hatte allmählich diese Vermögensobjektsteuern zu allgemeinen Vermögenssteuern ausgebaut. Diese Vermögenssteuern, die unter verschiedenen Namen vorkommen, wie Schoß, Schatzung, Losung usw., wurden auf Grund eidlich bekräftigter Steuererklärungen der Bürger veranlagt. Sie hießen daher auch öfters

„Eidsteuern“. Ursprünglich waren auch sie außerordentliche Auflagen und meist für im voraus bestimmte Aufwandszwecke bestimmt. Im Laufe der Zeit wurden sie dann immer öfter erhoben und allmählich als Jahressteuern ausgebildet. Für die einzelnen Vermögensbestandteile waren die Steuersätze verschieden abgestuft und war das Grundeigentum niedriger, der bewegliche Besitz meist höher belastet.

Seit Ausgang des Mittelalters haben auch die deutschen Territorien begonnen, Vermögenssteuern zu erheben. Sie führen verschiedene Bezeichnungen, wie Bede, Landbede, Landschoß, Großenschoß, precaria exactoria u. a. m., die ihren historischen Ursprung aus den ständischen Verhältnissen nicht verleugnen können. Die ältere brandenburgische Landbede des 13. Jahrhunderts war eine allgemeine Vermögenssteuer aller Volksklassen und traf den beweglichen und unbeweglichen Besitz. Die Bauern waren mit ihrer ganzen Habe steuerpflichtig, Ritter, Knappen und die Pfarrgeistlichkeit hatten eine Anzahl Hufen frei. Die Landbede war in barem Gelde zu entrichten, nur bei kleinen Leuten und auf dem Lande war die Zahlung in Naturalien statthaft. Die Städte wurden ursprünglich nach dem Hufenzins der städtischen Feldmark (Orbede) oder nach dem Rutenzins, der Länge der Straßenfront oder nach besondern Merkmalen besteuert. Später entrichteten sie auch speziell vereinbarte Abfindungssummen. Die Steuerquoten wurden im Wege der Repartition den einzelnen Städten oder Bezirken zugewiesen. Die Unterverteilung war meist recht mangelhaft. Ähnliche Erscheinungsformen der Vermögenssteuer weisen auch die übrigen größeren und kleineren Territorien auf. Auch hier entwickeln sich unter verschiedenem Namen seit dem 14. Jahrhundert solche Auflagen. So waren in Bayern der „zwanzigste Pfennig“, die Stand- und Landessteuern teilweise wenigstens Vermögenssteuern. Die württembergischen Schatzungen waren ihrem Charakter nach außerordentliche Vermögenssteuern während in der Landbede und dem Landschaden mit der Vermögenssteuer personalsteuerartige Elemente vermischt waren. Seit 1454 fanden in Sachsen und seit 1576 in Hessen Vermögenssteuern Eingang. Ebenso zeigen kleinere Territorien eine homogene Entwickelung.

Mit dem 16. Jahrhundert bürgert sich die Vermögenssteuer auch in den österreichischen Erblanden ein und wird zum Hauptglied der Erwerbsbesteuerung. Sie traf die drei Stände der Geistlichkeit, der freien Besitzer und der Lehensleute und war auf Immobilien wie auf Mobilien ausgedehnt. Der Steuersatz war in der Regel $^6/_5$ % und wurde nach Schätzungsanschlägen veranlagt,

die auf Selbstangaben der Pflichtigen beruhten. Im 17. und 18. Jahrhundert setzt der Auflösungsprozeß ein, aus dem dann später die Ertragsbesteuerung hervorgeht.

Im Auslande ist das Prinzip der Vermögenssteuer in vielfachen Anwendungen vertreten. Die italienischen Städterepubliken des Mittelalters, Genua, Mailand und Florenz stellen Belege dafür dar. Sie haben seit dem 14. Jahrhundert Vermögenssteuern in verschiedenen Formen entwickelt. Zunächst war der Ertrag dieser Vermögenssteuern zur Bestreitung von außerordentlichen Bedürfnissen bestimmt, bis sie allmählich regelmäßig wiederholte Auflagen wurden. Sie waren aber nicht reine Vermögenssteuern, sondern mit andern Steuerelementen durchsetzt. Vom 14.—16. Jahrhundert wurde in Genua die Coletta erhoben, die zwar teilweise andere Steuern mit einschloß, aber doch wesentlich außerordentliche Vermögenssteuer, namentlich während der Seekriege war. In Venedig war im 15. Jahrhundert die Decima eine ähnliche Abgabe und in Mailand bestand schon im 13. Jahrhundert die Stima e Catasto dei Beni, eine Vermögenssteuer von 10 soldi 5 pf. für je 100 Pfund. In der Folgezeit wurde diese Auflage sehr drückend durch wiederholte Steuererhöhungen. Der Estimo in Florenz vom 13.—15. Jahrhundert scheint auf den Überresten des antiken Tributum aufgebaut zu sein und traf das bewegliche und unbewegliche Vermögen nach einem festen Wertanschlag, der dann auf einen Bruchteil nach dem Steuerfuß von 2:240 reduziert wurde und die Lira oder den Estimo als Steuereinheit ergab. Je nach den Finanzbedürfnissen wurde ein Einfaches oder ein Vielfaches dieser Steuereinheit eingefordert. Unter den Medicäern findet sich im Catasto eine zweite Form der Vermögenssteuer. Hier wurde auf Grund kontrollierter Selbstangaben der Steuerpflichtigen aus den Roheinkünften ein Kapital konstruiert, von dem 7% beim beweglichen und 5% beim unbeweglichen Vermögen als Steuer erhoben wurden. 1458—1470 wurde er zuletzt erhoben, nachdem vorher die florentinischen Großen seine Erhebung vereitelt hatten. In den letzten Zeiten seines Bestandes war er aber keine Vermögenssteuer mehr, sondern eine Art Vermögenskonskription, die zur Veranlagung neuer, meist einkommensteuerartiger Abgaben diente, wie den Duodecimo, die Ventina, die Imposta progressiva u. a. m.

Die Rechtsentwickelung in England und Frankreich (s. o. 2. Kap. I. § 2 S. 224) hat gleichfalls Vermögenssteuern rezipiert. Dem Königtum gelang es in der normannischen Zeit, in England direkte Vermögenssteuern einzubürgern, die zuerst den Grundbesitz

trafen und später auch auf das bewegliche Vermögen ausgedehnt wurden. Die nachmaligen Monatsanlagen (Monthly Assessments) der reichsständischen Epoche und die später erhobenen Abgaben und Kriegshilfen von 1688, 1689, 1692 hatten auch den Charakter von Vermögenssteuern. Allerdings waren sie auch mit andern Steuerbestandteilen untermischt. Die direkte Hauptsteuer des französischen Absolutismus, die Taille, war seit 14. und 15. Jahrhundert eine Vermögenssteuer, die vor allem auf der ländlichen Bevölkerung lastete, und die den typischen Entwickelungsgang von der außerordentlichen Kriegssteuer zur regelmäßigen Abgabe und zur bleibenden Einrichtung der Finanzpolitik in scharf erkennbaren Umrissen aufweist.

Überall sehen wir in der Steuergeschichte vom 13.—17. Jahrhundert die Tendenz vertreten, das Erwerbssteuerproblem in der summarischen Form einer allgemeinen Vermögenssteuer zu lösen. Den einfacheren wirtschaftlichen und sozialen Lebensbedingungen entsprach auch dieses Verfahren ganz gut. Als aber die fortschreitende Differenzierung des Volksvermögens- und Volkseinkommens verbesserte steuertechnische Methoden erheischte, beginnt mit dem 17. und 18. Jahrhundert ein Auflösungsprozeß der älteren Vermögenssteuern und aus ihnen bilden sich dann allmählich die Ertragssteuersysteme heraus. Wir haben bereits früher (S. 221) diese Vorgänge der Umwandlung im einzelnen geschildert.

Die Vermögenssteuer als selbständige Steuerform verschwindet bis auf wenige Rudimente aus der Steuerverfassung.

2. Die Vermögenssteuer als Kriegssteuer. Im Laufe des 18. Jahrhundert hat man mehrfach zur Vermögenssteuer gegriffen, um in den Zeiten der Kriegsnot neue Hilfsquellen zu erschließen. Solche formelle Vermögenssteuern sind in Österreich im 18. und 19. Jahrhundert neunmal erhoben werden: 1704, 1705, 1706, 1713 (spanischer Erbfolgekrieg), 1734, 1737 (Türkenkrieg), 1747 (österreichischer Erbfolgekrieg), 1806, 1807 (napoleonische Kriege). Alle Landesbewohner und juristische Personen waren steuerpflichtig, mit Ausnahme des armen Bauersmanns mit weniger als 5 fl. Vermögen. Die Steuer wurde auf Grund von Deklarationen veranlagt, die über bewegliches und unbewegliches Vermögen abzugeben waren. Die in österreichischen Staatspapieren angelegten Kapitalien sowie Bargeld für den vierteljährigen Hausbedarf und Wirtschaftsvorräte für ein Jahr waren steuerfrei. Eine enorm hohe Kriegssteuer wurde noch 1810 in Österreich erhoben. Sie traf mit 10 % bewegliches und unbewegliches Vermögen nach Abzug der

Schulden und Lasten. In gleicher Weise hat man in Preußen durch Edikt und Instruktion vom 24. Mai 1812 zu einer Kombination einer Vermögens- und Einkommensteuer als außerordentliches Hilfsmittel zur Bestreitung eines außerordentlichen Finanzbedarfs gegriffen, der durch die Zahlung der rückständigen Kriegskontribution und durch die Unterhaltungskosten der nach Rußland durchmarschierenden französischen Truppen verursacht war. Die Vermögenssteuer traf alles bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Selbsteinschätzungen mit einem Steuersatz von 3 %. Die Schulden wurden nur teilweise in der Form der Aufrechnung von einem Drittel der Steuerlast auf die Gläubiger berücksichtigt. Der finanzielle Mißerfolg der Steuer und die hochgradige Erbitterung, die sie hervorrief, waren so beträchtlich, daß man nicht mehr wagte, auf sie zurückzukommen.

3. Die Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer. Die neueren Steuergesetze seit Ende des 19. Jahrhunderts haben das Prinzip der Vermögenssteuer wieder aufgenommen. Man hat sie nicht mehr als Ersatz wohl aber als Ergänzung des Systems der Erwerbsbesteuerung verwendet. Vor allem ist ihr hier die Funktion zugefallen, das fundierte Einkommen im Prinzipe der formalen Doppelbesteuerung stärker zu belasten denn das Arbeitseinkommen, woneben noch andere Erwägungen wirksam waren. Eine Mehrzahl von deutschen Staaten (Preußen 1893, Hessen 1899, Braunschweig 1899, Sachsen 1902, Sachsen-Gotha 1902, Oldenburg 1906 usw), sowie die Niederlande (1892) haben diesen Weg gewählt. Andererseits ist man auch dem Plane näher getreten, das Vermögenssteuer-Prinzip auf die älteren überkommenen Ertragssteuern anzuwenden und sie in Vermögenssteuerpartialen aufzulösen. Als Steuerobjekt sollen dabei die Vermögenswerte an die Stelle des Ertrags treten. Diese Modalität hat zuerst Baden im Jahre 1906 verwirklicht.

§ 2. **Die beiden steuerpolitischen Funktionen des Vermögens.** Wir haben im vorausgehenden Paragraphen die verschiedenen Entwickelungsphasen der Vermögenssteuer betrachtet. Wollen wir nun eine breitere Grundlage zur Beurteilung der Stellung gewinnen, die heute die Vermögenssteuern in den Steuersystemen einnehmen, so müssen wir von den steuerpolitischen Funktionen des Vermögens überhaupt ausgehen.

Vermögen nennen wir eine Summe wirtschaftlicher Güter (Sachgüter) in der Verfügungsgewalt des leitenden Rechtssubjekts einer Einzelwirtschaft als Fonds zur Befriedigung der Bedürfnisse. Alle Steuern können nur aus dem Vermögen in diesem Sinne ge-

nommen werden. Denn es umfaßt sowohl das Stammvermögen Produktivvermögen oder Kapital einer Wirtschaft, als auch alle Vermögenszugänge, die den Wirtschaftserfolg, Ertrag und Einkommen, darstellen. Im letzteren Sinne sprechen wir aber nicht von Vermögenssteuern, sondern wählen andere Bezeichnungen, wie Ertrags-, Einkommen-, Aufwandsteuern u. dgl. m. Wenn wir im technischen Sinne an „Vermögenssteuern" denken, so ist materielle oder formelle Grundlage das Vermögen als Produktivvermögen oder Kapital. Wir rechnen aber auch hierzu dasjenige Vermögen, das zwar nach seiner Eigenart der produktiven Verwendung dienen könnte, nach dem Willen des Besitzers aber zu diesem Zwecke nicht benutzt wird, sondern dem Vergnügen, Luxus, Sport u. a. m. gewidmet wird. Für die Besteuerung bilden daher das genutzte Produktivvermögen oder Kapital und das ungenutzte Vermögen eine Einheit, die man vielleicht mit dem Ausdrucke Stammvermögen benennen kann.

Das Stammvermögen bildet die Grundlage für Vermögenssteuern in einer zweifachen Funktion:

1. Die Steuern vom Vermögensbesitz. Wenn die Steuer an den Vermögensbesitz anknüpft, so kann sie entweder als Besitzsteuer auf eine reelle Absorbierung vom Vermögensteilen und damit auf eine partielle Kapitalaufzehrung gerichtet sein: reelle oder materielle Vermögenssteuer. Oder sie sucht durch den Umweg über die Tatsache des Vermögensbesitzes die Früchte des Vermögens, Ertrag und Einkommen, zur Steuerleistung heranzuziehen, ohne Vermögens- oder Kapitalbestandteile zu vernichten: nominelle oder formelle Vermögenssteuer. In dieser letzten Verrichtung müssen wir aber wiederum zwei Erscheinungsweisen auseinanderhalten. Einmal ist sie eine Steuerform, die den Vermögensertrag in summarischer Weise bei primitiven Wirtschaftszuständen oder in Ländern mit unentwickelter Steuertechnik zu erfassen sucht, und stellt hier sich als Ersatz der Erwerbsbesteuerung dar. Sodann aber ist sie auf hochentwickelter Wirtschaftsstufe und bei fortgeschrittener Steuertechnik ein Mittel, um die in dem Vermögensbesitz begründete, höhere Leistungsfähigkeit des fundierten Einkommens stärker durch die Steuer zu belasten als den Ertrag der persönlichen Arbeit, der mit größerer Mühe gewonnen, nicht so sicher und an die Wechselfälle des Lebens, der Gesundheit, der Arbeitskraft, des Alters usw. geknüpft ist. Sie dient dann als Ergänzung der Erwerbsbesteuerung und ist als solche ein ganz moderner Bestandteil vor allem im System der Personalbesteuerung.

2. Die Steuern vom Vermögensübergang. Ebenso wird die Tatsache des Übergangs und der Übertragung des Vermögens zum Ausgangspunkte der Steuererhebung gewählt. Dies kann nun unter einem doppelten Gesichtspunkte geschehen.

a) Der Wechsel im Vermögensbesitz als Vermögensübergang i. e. S. Hier vollziehen sich Veränderungen in der Substanz des Vermögens oder in den Vermögenswerten die den Charakter einer Vermögensvermehrung haben und ohne Zutun, Eingriffe oder wesentliche Verdienste des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts eintreten. Dieses verhält sich vielmehr im ganzen passiv und wir können daher hier von passivem Verkehr vom Standpunkt des Rechtssubjekts sprechen. Diese Vorgänge entstehen durch Erbschaft, Schenkung oder Wertzuwachs. Die Steuerformen hierfür sind die Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern.

b) Der Wechsel im Vermögensbesitz als Vermögensübertragung. Diese Veränderungen gehen auf bewußte Handlungen und gewollte Rechtsgeschäfte zurück, wobei es gleichgiltig ist, ob diese freiwillig sind oder durch irgend welchen Zwang verursacht werden. Maßgebend ist nur ein aktiver, vom Subjekt veranlaßter Vorgang. Die treibende Kraft ist dabei eine aktive Betätigung des Willens und es erscheint daher der wirtschaftliche Verkehr als aktiver Verkehr. Die Steuern von dieser Form der Vermögensübertragung heißen daher Verkehrssteuern. Sie lassen sich in zwei Grundformen auflösen in die Besteuerung des aktiven Wertwechsels oder die Umsatzsteuern und in die Besteuerung des Wertwechsels als durchschnittlicher Triebkraft beim Prozesse der Einkommensbildung. Man kann diese als Steuern vom Wertverkehr bezeichnen.

Auch die Verkehrssteuern sind Vermögenssteuern, nur sind sie mit besondern Aufgaben ausgestattet. Andererseits nähern sich Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern vielfach den Verkehrssteuern, nicht nur durch äußerliche Ähnlichkeiten, wie Veranlagung und Erhebung, sondern auch durch manche innere Verwandtschaft, wie ihr Zusammenhang mit Verkehrsakten. Trotzdem wohnt ihnen eine bestimmte Eigenart inne. Man könnte sie vielleicht nicht mit Unrecht verkehrssteuerartige Vermögenssteuern nennen. Mir scheint daher die Grenzlinie durch die Passivität und Aktivität der Vorgänge gezogen zu sein.

§ 3. **Die Vermögenssteuern**[1]). **Allgemeine Grundlagen.** Für die

1) v. Heckel, Art. „Vermögenssteuer" im Handwörterb. der Staatsw. 2. Aufl. Bd. 7, S. 425 ff.; Seligman, The Taxation of Property. Pol. Science Quarterly vol. 5 (1889); Seligman, The General Property Tax. Ebenda 5 (1890).

moderne Rechtsentwickelung scheidet, wie schon erwähnt, die Vermögenssteuer in ihrer selbständigen Funktion als Ersatz der Erwerbsbesteuerung aus. An ihre Stelle sind heute andere und leistungsfähigere Steuerformen getreten. Nur in den meisten Einzelstaaten der nordamerikanischen Union sowie in einer Mehrzahl Schweizer Kantone hat sie sich noch teilweise erhalten. Vom Standpunkt der Steuerpolitik unserer Kulturstaaten wird daher die Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer oder als außerordentliche Steuer in Notzeiten zu behandeln sein.

1. Die Vermögens- oder Ergänzungssteuern. Sie dienen im System der Personalbesteuerung bei konkurrierenden Einkommen- und Ertragssteuern zur stärkeren Belastung (Präzipual- oder Vorbelastung) des fundierten Einkommens, dessen Quelle das Vermögen und der Vermögensbesitz ist. Durch die Anwendung des Prinzips der formalen Doppelbesteuerung wird das Renteneinkommen stärker getroffen als das nur durch die Einkommensteuer einfach belastete Arbeitseinkommen, das unsicherer und unbeständiger ist und dessen Bezug von Arbeitskraft, Gesundheit und Lebensdauer abhängt. Wenn auch die Einkommensteuer das gesamte Einkommen als abgeschlossene Größe, als Qualität zur Leistung heranzieht, so ist die Wirksamkeit der einzelnen, einkommenbildenden Faktoren, doch verschieden abgestuft. Soweit es sich dabei um die Mitwirkung des Vermögens handelt, wird der eine Vermögensteil mehr als der andere daran teilnehmen oder bei gleichem Vermögen kann die Höhe des Einkommens in umgekehrtem Verhältnis zur Sicherheit stehen. Es besteht demgemäß ein verschiedener Grad der Steuerfähigkeit. Der Kapitalwert des Vermögens bietet so einen besseren Maßstab zur Vorbelastung des fundierten Einkommens als eine Verstärkung der Steuersätze bei den Ertrags- und Einkommensteuern, die Einkommensteile verschiedenen Ursprungs nach einem einheitlichen Maßstabe behandeln. Beim Kapitalwert, wenn er zugleich den Tauschwert repräsentiert, ist zu vermuten, daß gleichen Werten die gleiche Leistungsfähigkeit entspricht. Die Höhe der Belastung ist hier unabhängig von der jeweiligen Art der Vermögensanlage und jede Überbürdung oder Bevorzugung einer bestimmten Besitzform fällt weg.

Ferner entstehen viele Einkommensbezüge aus dem Zusammenwirken von Kapital und Arbeit. Hier ist die stärkere Belastung des Kapitalertrags bei den Realsteuern durch deren Stabilität erschwert und bei der Einkommensteuer durch eine entsprechende Gestaltung des Steuertarifs fast unmöglich. Die Vermögenssteuer kann viel besser den auf die Mitwirkung des Kapitals

bei der Produktion oder beim Erwerb zurückzuführenden Bestandteil des Einkommens inbetracht ziehen. Auch ist sie geeignet, Lücken der Ertrags- und Einkommensteuern auszufüllen, die bei der Vielgestaltigkeit der modernen Besitz- und Erwerbsverhältnisse immerhin gewisse Teile der leistungsfähigen Ertragsgrößen nicht oder doch nicht genügend einbeziehen. Endlich kann die Vermögenssteuer am leichtesten jene oft sehr wertvollen Teile des Vermögens steuertechnisch erfassen, die, ohne einen eigentlichen wirtschaftlichen Ertrag zu liefern, dem persönlichen Genusse des Eigentümers dienen und in der Regel ein sicheres Merkmal der gesteigerten Steuerkraft darstellen, wie Parkanlagen, Villen, Gallerien, Sammlungen, Rennställe, Yachten, Automobile u. a. m. In gleicher Weise erscheint die Vermögenssteuer als eine passende Steuerform, um Vermögen oder Vermögensobjekte zu veranlagen, die zwar ertragbringend angelegt werden sollen, zur Zeit aber ertraglos sind oder brachliegen, wie zurückzahlte Kapitalien, die noch nicht wieder produktiv verwendet sind oder zeitweilig ohne Dividendenzahlung laufende Aktien- oder Geschäftsanteile. Solche Kapitalien können nur durch die Vermögenssteuer getroffen werden, die hier zugleich die andern Steuerformen ersetzt.

Die formelle Erscheinungsweise der Vermögenssteuer kann eine verschiedene sein. Einmal man erhebt eine allgemeine, das ganze Vermögen umspannende Vermögenssteuer, die dann als drittes Steuerglied neben die Ertragssteuern und die allgemeine Einkommensteuer tritt. Mit der letzteren, die sie „ergänzt“, bildet sie zusammen eine Einheit: Ergänzungssteuer (Preußen und eine Mehrzahl deutscher Staaten). Sodann aber kann sie die historisch überkommenen Ertragssteuern in sich aufnehmen und mit sich verschmelzen. Sie tritt dann in der Form einer Anzahl einzelner Vermögensteilsteuern auf und trifft durch verschiedene Vermögenssteuern die einzelnen Bestandteile des Vermögens, den Grund- und Hausbesitz, den Kapitalbesitz, das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital: System der Vermögenssteuerpartialen (Baden). Sie ersetzt auf diese Weise die Ertragssteuern und vollendet das System der Personalbesteuerung. Ähnlich verhält es sich, wenn wenigstens teilweise die Vermögenssteuer als steuertechnische Methode bei den Ertragssteuern dient und diese nicht nach den äußeren Merkmalen, sondern nach dem Vermögens- oder Kapitalwert der Erwerbseinrichtung (Verkehrswert, gemeiner Wert) veranlagt werden. Wir haben dann zwar dem Wesen nach noch Objekt- und Ertragssteuern, die aber in der Form partieller Vermögenssteuern in Erscheinung treten (Gebäude-, Kapitalrentensteuer).

2. Außerordentliche Vermögenssteuern in Notzeiten. Auch im modernen Staate können solche Auflagen in Zeiten politischer Not, in Kriegszeiten oder bei finanziellen Katastrophen notwendig sein. Sie sind als solche durchaus nicht zu verwerfen. Ihrem Charakter nach können sie teils formelle (nominelle), teils reelle (materielle) Vermögenssteuern sein. Jene werden dann außerordentliche Zuschläge zu den vorhandenen Gliedern der Erwerbsbesteuerung sein, eine besondere, außerordentliche Belastung darstellen (Wagner: „Extrasteuern"). Diese dagegen verfolgen den Zweck, dem Staat in Notzeiten zur Durchführung außerordentlicher Staatsaufgaben größere Kapitalien zuzuführen, wenn deren Anwerbung durch den öffentlichen Kredit nicht möglich ist oder dieser einer Ergänzung oder Fundierung bedarf. Mit den Zwangsanlehen haben sie manches gemeinsam. Bei ihnen ist daher der Vermögensstock selbst die Steuerquelle, sie sind Minderungen des Vermögensbesitzes selbst, sie haben das Bestreben, Vermögensquoten zu absorbieren. Die Wegnahme von Vermögensbeständen kann dabei in zwei Richtungen erstreckt werden:

a) als einzelwirtschaftlich-reelle Vermögenssteuer. Es werden Teile des Privatvermögens der einzelnen Wirtschaften in Anspruch genommen zur Erfüllung von Zwecken des Volks- und Gemeinschaftslebens. Die Einzelwirtschaften erfahren individuell eine Verkürzung, der volkswirtschaftliche Besitzstand, das Volksvermögen bleibt unberührt, es hat nur eine anderweite Verteilung des nationalen Eigentums im Interesse der Gesamtheit stattgefunden.

b) als volkswirtschaftlich-reelle Vermögenssteuer Hier geht man noch einen Schritt weiter und beschneidet das Volksvermögen selbst, zieht Teile davon ein und greift den nationalen Besitzstand an. Ein solches Verfahren ist in Fällen der äußersten Not gleichfalls berechtigt, wenn ohne diesen operativen Eingriff in die nationalen Erwerbsmittel die Selbständigkeit des Volks und der Nation nicht erhalten werden kann. Diese Absorbierung von Volksvermögen ist dann das Opfer der Gesamtheit, durch das die Fortexistenz der Gesamtheit erkauft werden muß.

Für die außerordentlichen Vermögenssteuern, die auf den historischen Ursprung dieser Steuerform wieder zurückgreifen, lassen sich keine allgemeinen Regeln aufstellen. Daß sie zulässig sind, erhellt schon aus der sozialen Bedingtheit der Individualwirtschaften. Für sie ergibt sich daraus die Pflicht, auch über das gewöhnliche Maß hinaus, an der Erhaltung der Gemeinschaft und der sozialen Körper mitzuwirken. Diese aber kann niemals soweit gehen, daß

sie durch Zerstörung der einzelwirtschaftlichen Glieder in der Gesellschaft die Lebensfähigkeit des Ganzen gefährdet, da keine Gemeinwirtschaft ohne die intermediären, individuell-privatwirtschaftlichen Existenzen dauernd die Leistungsfähigkeit der Gesamtheit gewährleisten kann. Jedenfalls kann sie aber nur bei außerordentlichem Bedarf und außerordentlichem Notstand inbetracht kommen. Die ganze Frage ruht in dem Maße, wann und wieweit solche außerodentliche Vermögenssteuern eintreten sollen, in der praktischen Durchführung in der Art ihrer Veranlagung und in der Höhe der Steuersätze. Tatsächlich ist das ganze Problem heute noch eine Forderung der Theorie, die bisher noch kein Staat in seine Steuergesetzgebung aufgenommen hat. Immerhin dürften solche Sicherheitsmaßregeln für die Bedrängnisse der Notzeiten zu empfehlen sein.

§ 4. **Die deutschen Ergänzungssteuern.**[1]) Von den deutschen Staaten hat in größerem Stile zuerst Preußen auf die Vermögenssteuer wieder zurückgegriffen, nachdem beinahe 80 Jahre jede Spur von ihr aus dem Steuersystem verschwunden war. Auch in Hamburg bestand vor 1866 eine Kombination einer Vermögens- und Einkommensteuer und heute besteht noch in Bremen der Vermögensschoß, eine Art außerordentlicher Vermögenssteuer, die nur periodisch und selten in den letzten 50 Jahren erhoben worden ist (1854, 1863, 1866, 1876), und tatsächlich ohne praktische Bedeutung ist. Wir können also ohne weiteres die Epoche der modernen Vermögenssteuern an das preußische Gesetz vom 14. Juli 1893 anschließen lassen. Das preußische Vorbild ist dann in der Folgezeit von einer Mehrzahl von deutschen Einzelstaaten mehr oder weniger treu nachgebildet worden und steht im Zusammenhang mit dem Übergang zur Personalbesteuerung oder mit Reformen der allgemeinen Einkommensteuer. Auch hier lehnt sich die Steuertechnik an das preußische Muster an. Dies taten Braunschweig (Gesetz vom 11. März 1899), Hessen (Gesetz vom 12. August 1899), das Königreich Sachsen (Gesetz vom 2. Juli 1902 und 21. April 1906), Sachsen-Gotha (Gesetz vom 12. März 1902) und Oldenburg (Gesetz vom 12. Mai 1906).

---

1) Jastrow, Die Vermögenssteuer und ihre Einfügung in das preußische Steuersystem. Jahrb. f. Nat. u. Stat. III. F. Bd. 4, S. 161—218; Gerlach, Die preußische Steuerreform in Staat und Gemeinde. Jena 1893; v. Philippovich, Vermögenssteuer. Soz.-pol. Zentralblatt Bd. 1; Eneccerus, Vermögens-, fundierte Einkommen- oder Erbschaftssteuer. Marburg 1893. Ausführliche Berichte über die Gesetzesmaterialien im Finanzarchiv passim.

Versuchen wir nun einen systematischen Überblick über Aufbau und Inhalt der deutschen Ergänzungssteuern zu gewinnen.

1. Die Steuersubjekte. Die Ergänzungssteuer umgrenzt die subjektive Steuerpflicht im Allgemeinen nach den gleichen Grundsätzen wie die Einkommensteuer. Steuerpflichtig sind alle physischen Personen: Staatsangehörige, Angehörige anderer Bundesstaaten und Reichsausländer, wenn sie im Inland Wohn- (Dienst-) Sitz oder Aufenthalt haben. Inländischer Grundbesitz und im Inland in Gewerbebetrieben angelegtes Vermögen ist ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz oder Aufenthalt für physische Personen steuerpflichtig. Die subjektiven und objektiven Steuerbefreiungen sind gleichfalls dieselben, wie bei der Einkommensteuer: Landesherr und landesherrliche Familie, Gesandte und Konsuln, Grundstücke und Gewerbskapitalien außerhalb des Landes, Möbel, Hausrat, bewegliche Gegenstände, bares Geld, kleine Vermögen bis zu einer bestimmten Grenze u. s. f. Die nichtphysischen Personen unterliegen in der Regel nicht der Steuer.

Im Königreich Sachsen sind dagegen im Allgemeinen auch die Aktien- und Kommanditgesellschaften auf Aktien steuerpflichtig. Letztere unterliegen ihr nur mit demjenigen Teile ihres grundsteuerfreien Vermögens, der sich nach verhältnismäßigem Abzug des Wertes der Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter von dem gesamten, grundsteuerfreien Vermögen der Gesellschaft ergibt. Andere nichtphysische Personen und Personenvereine mit dem Rechte des Vermögenserwerbs sind gleichfalls steuerfrei. Auch in Sachsen-Gotha sind nicht alle nichtphysischen Personen unbedingt befreit.

2. Die Steuerobjekte. Es gelten als Steuerobjekte das gesamte Vermögen in Geld und Geldeswert, Grundstücke, Gebäude, das Anlage- und Betriebskapital der Land- und Forstwirtschaft, des Bergbaus und der stehenden Gewerbe und des Handels, verzinsliche und unverzinsliche Kapitalanlagen, Kapitalvermögen in Gesellschaftsanteilen, die Rechte auf Apanagen, Renten, Leibrenten und auf sonstige geldwerte Hebungen. Den Steuerobjekten wird ferner hinzugerechnet das zu einer Fideikommisstiftung gehörige Vermögen dem Nutznießer, das Vermögen ungeteilter Erbmassen den einzelnen Erben, das Gesellschaftsvermögen den einzelnen Teilnehmern und Gesellschaftern und das Vermögen der Haushaltungsgenossen dem Haushaltungsvorstand. Die Besonderheit, die im Königreich Sachsen bestand, wo das von der Grundsteuer getroffene Vermögen von der Ergänzungssteuer frei blieb, diese also in der Hauptsache nur

das bewegliche Vermögen erfaßte, ist durch die Novelle vom 21. April 1906 aufgehoben worden.

Als Abzüge von dem nach dem gemeinen Wert (Verkehrswert) berechneten Vermögen sind zugelassen: die Kapitalschulden (mit Ausnahme der Haushaltungsschulden) und der Kapitalwert rechtsverbindlicher Lasten, zu leistender Apanagen, Renten, Austräge und sonstiger Verbindlichkeiten. Die Kapitalschulden dürfen aber nur insoweit abgezogen werden, als sie auf im Inland steuerbarem Vermögen oder Vermögensteilen ruhen.

3. Das Steuerverfahren. Ein eigentlicher Deklarationszwang besteht regelmäßig nicht. Vielmehr hat die Veranlagung auf Grund von Schätzungen, Berechnungen und Aufschlüssen nach Maßgabe bestimmter Vorschriften zu erfolgen. Dem Steuerpflichtigen ist es aber anheimgestellt, freiwillig eine Deklaration abzugeben. Dagegen verlangt das sachsen-gothaische Ergänzungssteuergesetz eine obligatorische Vermögensanzeige oder doch bestimmte Mitteilungen des Steuerpflichtigen, die diese zu ersetzen vermag. Renten und sonstige periodische Bezüge werden kapitalisiert und zwar bei immerwährenden Leistungen mit dem 25fachen Betrage und bei auf unbestimmte Zeit oder auf Lebensdauer gestellten Hebungen durch einen Koefizienten, der mit steigendem Alter abnimmt (18—1 facher Betrag).

Der Steuertarif ist meist proportional und erscheint in Form eines Klassenschemas, dessen Stufen in der Regel $^1/_2$ p. Mille der Untergrenze betragen. Eine etwas kompliziertere Berechnungsweise haben Hessen und Oldenburg angenommen. Kleine Vermögen sind steuerfrei: in Preußen und Braunschweig bis 6000 Mark, Hessen bis 3000 Mark, Sachsen 12000 Mark und Sachsen-Gotha bis 5000 Mark. Außerdem sind auch bei der Ergänzungssteuer Ermäßigungen und völlige Freistellung in denjenigen Fällen zugelassen, in denen die Einkommensteuer solche vorsieht. Daß Maß richtet sich nach der Höhe des Einkommens und Vermögens, nach dem Familien- und Personenstand, nach besonderen, die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigenden Umständen u. a. m.

§ 5. **Die badische Vermögenssteuer vom 28. September 1906.** Gegenüber den vorerwähnten deutschen Staaten, die das Prinzip der Ergänzungssteuer angenommen haben, ist der Gesetzgeber in Baden noch einen Schritt weitergegangen und hat die ganze Ertragsbesteuerung überhaupt in eine Vermögenssteuer aufgelöst. Jene sind daher durch diese ganz ersetzt worden und das Prinzip der Vermögenssteuer hat das Ertragssteuer-Prinzip ganz verdrängt.

Die wichtigsten Grundsätze der badischen Vermögenssteuer vom 28. September 1906 sollen im Folgenden wiedergegeben werden.

1. Die Steuersubjekte. Die Steuerpflicht begreift das ganze Vermögen der physischen Personen, die als Landes- oder Reichsangehörige in Baden Wohnsitz oder Aufenthalt haben, oder als Reichsausländer, ohne einen Wohnsitz oder eine entsprechende Besteuerung in ihrem Heimatstaate nachweisen zu können, sich seit einem Jahre im Großherzogtum aufhalten oder überhaupt daselbst eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Von den nichtphysischen oder juristischen Personen sind steuerpflichtig die juristischen Personen des öffentlichen und des Privatrechts, die ihren Sitz im Großherzogtum haben, insbesondere offene Handelsgesellschaften, Kommandit-, Aktien- und ähnliche Erwerbsgesellschaften, Berggewerkschaften, Genossenschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die Murgschifferschaft. Ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz, Aufenthalt sind die physischen und nichtphysischen Personen in Baden mit demjenigen Vermögen steuerpflichtig, das in Liegenschafts-, gewerblichen- und landwirtschaftlichen Betriebsvermögen innerhalb der Grenzen des Großherzogtums besteht.

2. Die Steuerobjekte. Gegenstand der Vermögenssteuer ist das gesamte Vermögen oder die Summe der ermittelten Vermögenssteuerwerte einer steuerpflichtigen Person nach Abzug der vom Gesetze als abzugsfähig erklärten Schulden. Es werden drei Gruppen von Vermögenswerten unterschieden: Grundstücke, Gebäude und Bergwerkseigentum (Liegenschaftsvermögen), Betriebskapitalien der gewerblichen Unternehmungen, soweit diese im Großherzogtum liegen oder in diesem eine Niederlassung haben (gewerbliches Vermögen), sowie solche der Land- und Forstwirtschaft (landwirtschaftliches Betriebsvermögen) und endlich sonstiges Vermögen (Kapitalvermögen). Von den steuerbaren Vermögenswerten können bis zur Hälfte auf Antrag des Steuerpflichtigen dessen nachgewiesene Kapitalschulden in Abzug gestellt werden. Zu den abzugsfähigen Schulden zählen nicht: die Haushaltungsschulden, Schulden zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensteilen, die der Vermögenssteuer nicht oder noch nicht unterliegen, die Anteile der Mitglieder einer selbständig der Vermögenssteuer unterliegenden Gesellschaft an deren Vermögen, Rentenschulden und dauernde Lasten (Apanagen, Leibgedinge, Pfarrer- und Lehrerbesoldungen) und Zinsschuldigkeiten, solange sie nicht die Natur von Kapitalschulden haben. Dagegen dürfen die aus dem laufenden

Geschäftsbetrieb herrührenden Schulden voll vom Werte des gewerblichen und landwirtschaftlichen Betriebsvermögens in Abzug gestellt werden. Auf Vermögenswerte, die nur teilweise im Großherzogtum steuerpflichtig sind, kann der hälftige Schuldenabzug nur im Verhältnis der im Großherzogtum steuerbaren Vermögensteile zum Gesamtvermögenswerte angewendet werden.

Zur Vermögenssteuer sind nicht zu veranlagen: die Vermögenssteuerwerte des Reichs- und Landesfiskus, die Grundstockskapitalien der Zivilliste, die öffentlichen Zwecken dienenden Grundstücke, Gebäude, gewerblichen Unternehmungen und Kapitalien der badischen Gemeinden und Kreise, öffentliche Plätze, Wege und Gewässer, Kirchen, Kapellen, Unterrichtsgebäude, Gebäude unter einem Werte von 100 Mark, unbenutzbare Gebäude, das gewerbliche Kapital der Vorschuß- und Kreditvereine bis zum Höchstbetrage von 50 000 Mark, das Geschäftsvermögen der Wandergewerbetreibenden, die Betriebskapitalien der Unternehmungen bis 1000 Mark und der auf Grund von Gesetzen oder Staatsverträgen als steuerfrei erklärten Gewerbe, die Vermögenswerte der Wohltätigkeitsanstalten, der reichsgesetzlichen Arbeiterversicherungseinrichtungen, der gemeindlichen Sparkassen, der Versicherungs-, Spar-, Witwen-, Waisen- und Sterbekassen auf Gegenseitigkeit und endlich das Vermögen von Witwen, elternloser Minderjährigen und erwerbsunfähigen Personen, deren gesamtes Jahreseinkommen 900 Mark nicht übersteigt sowie steuerbares Kapitalvermögen bis 1000 Mark.

3. Das Steuerverfahren. Der Besteuerung liegt der Vermögenssteuerwert zu Grunde, der nach einem besonderen Veranlagungsverfahren ermittelt worden ist. Das Ergebnis der Veranlagung wird im Grundstückskataster, im Gebäudekataster, im Kataster für Betriebsvermögen und im Kapitalkataster verzeichnet. Mit dem Anfang des nächstfolgenden Kalenderjahres werden Erhöhungen der Steuerpflicht oder Verminderungen berücksichtigt, wenn die Steuerleistung steigt oder fällt, und sie treten innerhalb eines Monats ein, wenn sich der Steueranschlag um mindestens $^{1}/_{5}$ und zugleich mindestens um 10 000 Mark verändert hat. Personen, die erstmals oder, nachdem ihre Steuerpflicht geruht hat, erstmals wieder vermögenssteuerpflichtig geworden sind, haben dem Steuerkommissar eine schriftliche oder mündliche Steuererklärung abzugeben, für deren Erstellung das Gesetz besondere Anordnungen trifft. Das Grundstücks- und Gebäudekataster wird nach Gemarkungen ohne Rücksicht auf Wohnort oder Aufenthalt des Steuerpflichtigen geführt. Dagegen ist das landwirtschaftliche Betriebs- und das Kapitalvermögen in das

Kataster derjenigen Gemeinde aufzunehmen, in der der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz (Aufenthalt) hat. Die physischen Personen sind in der Gemarkung des Wohnsitzes oder bei Vorhandensein mehrerer Wohnsitze in der Gemarkung der Hauptniederlassung, die nichtphysischen Personen da zur Vermögenssteuer zu veranlagen, wo sie zur Einkommensteuer herangezogen werden oder wo der größere Teil ihrer steuerbaren Vermögenswerte liegt. Aus den Teilkatastern wird dann ein Gesamtvermögenssteuerkataster zusammengestellt. Dabei scheiden die Grundstücks- und Gebäudewerte der in einer andern Gemarkung vermögenssteuerpflichtigen Personen aus und werden die in den übrigen Katastern des Großherzogtums geführten Grundstücks- und Gebäudewerte der einzelnen vermögenssteuerpflichtigen Personen hinzugerechnet und ebenso werden die abzugsfähigen Schulden vom Gesamtkataster abgerechnet. Die Katasteraufnahme geschieht in der Regel nach Haushaltungen, nicht nach den einzelnen Personen in ihnen.

Für die Aufstellung der Vermögenssteuerkataster und die Ermittelung der verschiedenen Vermögenswerte sind zahlreiche Einzelbestimmungen erflossen. Eine Mehrzahl von Vorschriften regelt dann noch, wer beim Grund- und Kapitalvermögen und beim Betriebsvermögen als Steuersubjekt leistungspflichtig ist.

Der Betrag, der nach Abrechnung der abzugsfähigen Schulden von der Summe der Vermögenssteuerwerte verbleibt, ergibt das steuerpflichtige Vermögen und den Vermögenssteueranschlag nach Abrundung der gefundenen Zahl auf die nächst niedrige durch 500 teilbare Summe. Das jeweilige Finanzgesetz bestimmt dann, wie viel Pfennige von je 100 Mark Vermögenssteueranschlag als Vermögenssteuer erhoben werden soll. Das Gesetz tritt mit 1. Januar 1908 in Kraft.

§ 9. **Die Vermögenssteuern im Ausland.** 1. Die Niederlande.[1] Die Reform der direkten Steuern in den Niederlanden von 1892—96 hat ein viergliedriges Steuersystem begründet, das aus einer Grund-, Personal-, Gewerbe- und einer Vermögenssteuer zusammengesetzt ist. Der Vermögenssteuer (Gesetz vom 27. September 1892) unterliegt das gesamte Vermögen aller Personen, die innerhalb des Reiches ihren Wohnsitz haben oder Aufenthalt nehmen. Dabei wird der Wert der bebauten und unbebauten Grundstücke auf das 20 fache des steuerbaren Ertrags nach der letzten Schätzung ver-

1) Boissevain, Die neueste Steuerreform in den Niederlanden. Finanzarchiv: 11, S. 419—704; Koenig, Die neue holländische Vermögenssteuer, Preuß. Jahrb. 1892.

anschlagt oder es kann der Steuerpflichtige den Verkaufswert deklarieren. Effekten, Wertpapiere sind auf ihren Geldwert nach den zuletzt bekannt gewordenen Ermittelungen, hypothekarische und andere Schuldforderungen auf den Betrag des Kapitals zu schätzen. Schiffe, Fahrzeuge, Schüten mit Zubehör, feste und lose Werkzeuge und Gerätschaften in Fabriken und Werkstätten, Pferde und Wagen aller Art und zu jedem Zweck, Vieh, landwirtschaftliche Geräte, Handelsvorräte und alle übrigen Sachen werden nach dem Geldwert unter Berücksichtigung ihrer Bestimmung gewertet. Von der Vermögenssteuer sind befreit Möbel, Kleider, Lebensmittel, wissenschaftliche und Kunstgegenstände, Gold- und Silbersachen zum Privatgebrauch, Policen laufender Lebensversicherungen, der Kapitalwert von Leibrenten und Pensionen, Güter, an denen andere Personen Nießbrauch haben, der Wert noch nicht fälliger Termine, Besoldungen etc. Zum Abzug vom Kapitalwert sind zugelassen: Schulden und Lasten auf den Vermögensobjekten, der 20fache Jahresbetrag der zu entrichtenden Leibrenten, Pensionen und Renten, der Betrag für pflichtmäßige oder vertragsmäßige Reichnisse an Lebensunterhalt, Wohnungen und andere Leistungen an dritte Personen. Vermögen bis zu einem Betrage von 13000 fl. sind steuerfrei.

Die Steuersätze betragen bei Vermögen von 13000 bis ausschließlich 14000 fl. 2 fl., bei solchen von 14000 bis 15000 fl. 4 fl., von Vermögen von 15000 bis 200000 fl. sind für jedes angefangene 1000 fl. 1,25 fl. zu entrichten, mit welchem der Vermögenswert 10000 fl. überschreitet. Bei Vermögen von über 200000 fl. besteht ein fester Steuersatz von 237,50 fl. sowie ein Zuschlag von 2 fl. für jedes volle 1000 fl., mit dem der Wert des Vermögens den Betrag von 200000 fl. überschreitet.

2. Schweizer Kantone.[1]) Ein typisches Merkmal der Finanzpolitik in den Schweizer Kantonen ist die Beibehaltung der älteren Vermögenssteuern sowie die mannigfachen Vesuche, diese mittelst eigenartiger Umbildungen und Ergänzungen den modernen, veränderten Wirtschaftsverhältnissen anzupassen. Bis heute herrscht hier ausnahmslos der Grundsatz vor, bei der direkten Besteuerung vom „Vermögen“ auszugehen. Zwar sind in allen Kantonen mehr oder weniger entschiedene Bestrebungen aufgetaucht, von der Vermögenssteuer in die allgemeine Einkommensteuer überzugehen, ohne indes festen Boden gewinnen zu können. Nur in Basel-Stadt

1) Nach Schanz, Steuern der Schweiz seit Beginn des 19. Jahrhunderts. Stuttgart 1890 Bd. I. S. 52 ff.

gelang es wenigstens eine Zeit lang (1840—1866), eine progressive Einkommensteuer zu erreichen. Indessen ist gleichwohl ein stetes Vordringen des Einkommensteuergedankens wahrnehmbar, der die Vermögenssteuer zersetzt, wie die Behandlung des unfundierten Einkommens als selbständiges Steuerelement und das Auftreten von Ergänzungen zu einer Verbindung von Vermögens- und Einkommensteuern führen. Die Vermögenssteuern in den einzelnen Kantonen lassen sich in fünf Gruppen systematisch zusammenfassen:

1.) Erste Gruppe: Vermögens- und allgemeine Einkommensteuer (Basel-Stadt). Hier wird alles Vermögen durch die Vermögenssteuer und dann alles Einkommen (fundiertes und unfundiertes) durch die Einkommensteuer getroffen. Dieses Rechtsverhältnis ist historisch aus dem Umstande zu erklären, daß unter allen Kantonen Basel-Stadt allein zuerst von der allgemeinen Einkommensteuer ausging und erst 1866 die Vermögenssteuer ergänzend hinzufügte.

2.) Zweite Gruppe: Vermögens- und fast allgemeine Einkommensteuer (Basel-Land). Nach diesem Systeme wird das Vermögen von der Vermögenssteuer und unabhängig davon der ganze Erwerb durch die Einkommensteuer belastet, so daß auch hier das fundierte Einkommen zweimal besteuert wird. Eine Ausnahme machen hiervon die Geldkapitalzinsen, welche der Vermögenssteuer allein unterliegen.

3.) Dritte Gruppe: Vermögens- und ergänzende Einkommensteuer (Mehrzahl der Kantone). Der geltende Grundsatz ist hier das Steuerobjekt immer nur durch eine Form der Steuern zu treffen. Um bei gemischtem Einkommen den aus dem Vermögen herrührenden und der Vermögenssteuer bereits unterworfenen Teil auszuscheiden, wird ein Abzug von 4 bis 5 Proz. gestattet. Im einzelnen herrschen dabei mancherlei Abweichungen vor. In Bern und Graubünden fällt der landwirtschaftliche Erwerb überhaupt aus. In Schaffhausen und Luzern findet eine schematische Berechnung statt, dort zu $^1/_2$ Proz. von den mit 75 Proz. bewerteten landwirtschaftlichen Gütern, hier zu 20 Proz. der durchschnittlichen Liegenschaftsschatzung einschließlich der Gebäude, so daß diese zu einer Quote der Erwerbssteuer unterliegen. In Bern unterliegen der Vermögenssteuer: Grund und Boden und Hypothekenkapitalien, während die übrigen Leihkapitalien, Besoldungen und der Betrieb von Handel und Gewerbe nach ihrem vollen Einkommen, jedoch abzüglich des Zinses für Immobilien, unter die Einkommensteuer fallen. Pensionen, Leibgedinge und Renten werden bald von der

Einkommensteuer (Thurgau, Schaffhausen, Neuenburg, Bern, Basel-Land, Aargau, Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz), bald von der Vermögenssteuer (Uri, Luzern, Obwalden, Nidwalden, Freiburg, Genf) getroffen. Eine Assimilierung geschieht meist dadurch, daß die betreffenden Bezüge mit 20 vervielfacht werden. In Waadt sind Nutzungen, Renten und Pensionen ebenso wie das Arbeitseinkommen der Mobiliarvermögenssteuer zugesellt, werden aber getrennt gehalten. Jene steuern als „lebenslänglich gesichertes Einkommen" weniger als das Vermögen, aber mehr als das Arbeitseinkommen.

4.) Vierte Gruppe: Vermögenssteuern nebst einer die ergänzende Einkommensteuer vertretenden Steuerart. Hierher gehört Appenzell a. Rh., wo die Besteuerung des Einkommens prinzipiell anerkannt ist, soweit es nicht bereits der Vermögenssteuer unterliegt, und bestimmt wird, daß solches Einkommen bei der Vermögensfeststellung mit berücksichtigt werde. So vertritt die Vermögenssteuer zugleich die Einkommensteuer. Wallis und Freiburg haben die Einkommensteuer zu ihrem größten Teile durch eine formalistisch gestaltete Gewerbesteuer im Interesse der einfacheren Handhabung und des größeren Ertrages wieder ersetzt. Tessin fügte seiner unverändert beibehaltenen Vermögens- und Einkommensteuer eine Handels- und Gewerbesteuer hinzu, so daß Handel und Gewerbe doppelt getroffen werden. Genf hat eine Mobiliarvermögenssteuer und eine Grundwert- und Hauszinssteuer. An Stelle der Einkommensteuer funktioniert eine Gewerbe- und Haushaltungssteuer (Personalabgabe). Schwyz, Glarus und Nidwalden erheben als schwache Vertreter der Einkommensteuer neben einer Vermögenssteuer nur eine Personalsteuer, welche indes in Nidwalden nicht einmal obligatorisch ist und tatsächlich auch nicht erhoben wird

5.) Fünfte Gruppe: Unvollkommene Vermögenssteuer In dem Bereiche dieser letzteren fehlen ganze Vermögenssteuern und bestehen nur Grundsteuern mit einem Steuerabzugsrecht des Schuldners gegenüber dem Gläubiger.

3. Einzelstaaten der nordamerikanischen Union.[1] Der Typus der Vermögenssteuern ist in allen Staaten der Union mit Ausnahme von Delaware, Pennsylvania und Wisconsin ver-

---

1) Kries, Über die Vermögenssteuer im Staate Neu-York. Ztschr. f. Staatsw. 1855; Schwab, Die Entwickelung der Vermögenssteuer im Staate Neu-York. Jena 1890; Bogart, Die Finanzverhältnisse der Einzelstaaten der nordamerikanischen Union. Jena 1897; Seligman, Finanzwesen in den Vereinigten Staaten von Amerika i. J. 1891. Finanzarchiv: 9, besonders S. 589 ff.

treten. In New-Jersey wird eine Vermögenssteuer als Spezialabgabe für Schulzwecke erhoben. Die Vermögenssteuer beruht auf Einschätzung des beweglichen und unbeweglichen Vermögens innerhalb der Steuergerichtsbarkeit. Die Methode der Veranlagung ist eine zweifache. Sie geschieht entweder durch behördliche Taxatoren oder Einschätzer, die von den Lokalbehörden gewählt werden und beim Fehlen von Vermögensanzeigen der Steuerpflichtigen auf Grund von Informationen die Vermögensmasse feststellen, oder durch eidlich bekräftigte Selbstangaben (Vermögensanzeigen) der Steuerpflichtigen, wie z. B. im Staate New-York. Diese Form der Veranlagung ist in vielen Stücken sehr mangelhaft und man hat daher häufig versucht, durch Vergleichungen sogenannter Kreisausgleichskommissionen die vorhandenen Fehler zu verbessern. Außerdem ist die ganze Steuerform dadurch in ihrer Wirkung erheblich beeinträchtigt, daß das bewegliche Vermögen nur unvollkommen von der Abgabe erfaßt wird und sich ihr leicht zu entziehen vermag. Von der Steuer sind in den meisten Staaten befreit: das Vermögen der Vereinigten Staaten, der Einzelstaaten, der Kreise (Munizipalitäten), die Begräbnisplätze, Grundstücke und Gebäude zu religiösen, Wohltätigkeits- und Unterrichtszwecken, Häuser, Feuerspritzen usw., die den Feuerlöschmannschaften gehören, öffentliche Bibliotheken, Werkzeuge, Geräte für den Betrieb von Landwirtschaft oder Gewerben, zu öffentlichen Zwecken benutzte Vermögensgegenstände, Hausgeräte und Hausmobiliar bis zu einem gesetzlichen Höchstbetrage (100 bis 300 bis 1000 Dollars). Ferner genießen eine Steuerbefreiung die Schuldverschreibungen der Union, der Einzelstaaten und Munizipalitäten, mitunter auch die Depositen der Sparkassen, Vermögen in transitu, eingeführte Goldbarren in Originalverpackung usw. Vom Steuerkapitale dürfen dann noch die Schulden und Lasten abgezogen werden, die auf dem Vermögen ruhen. In einzelnen Staaten bestehen besondere Vergünstigungen für den Ackerbau, in anderen für den Betrieb der Gold-, Silber- und Erzminen, in dritten für neuerrichte Fabriken usw. Diese Begünstigungen sind teils dauernde, teils vorübergehende (z. B. 10 Jahre lang).

Die Steuersätze sind proportional und werden am Ende jeder Legislatur festgesetzt und in Cents vom Hundertdollar (oder Mills vom Dollar), d. h. in Tausendstel von der Geldeinheit ausgedrückt (daher Mill Tax). Die Höhe des Steuersatzes ist oftmals durch die Verfassung limitiert und findet Anwendung auf die Staatsverwaltungszwecke, während außerdem noch die Erhebung von Zuschlägen für Gemeindeschulen und andere Staatszwecke statthaft ist.

Die Steuergesetze der Einzelstaaten kranken überhaupt an großen steuertechnischen Unzulänglichkeiten, und diese sind die Wurzeln des unbefriedigenden Zustandes der Vermögenssteuern in der Union. Es ist daher verständlich, daß sich in den Vereinigten Staaten mehr und mehr Bewegungen geltend machen, welche die Überleitung der Vermögenssteuern in ein System von Einkommensteuern befürworten. Der erste Schritt in dieser Richtung wäre aber unbedingt eine moderne Umgestaltung und zugleich eine Verschärfung der Grundsätze für die Steuerveranlagung.

§ 7. **Die Erbschafts- und Schenkungssteuern.**[1]) Wir haben bereits früher ausgeführt, daß das Vermögen nicht nur als Vermögensbesitz, sondern auch im Flusse der Veränderung Gegenstand der Besteuerung sein kann. Es handelt sich hier zunächst um den Vermögensübergang oder um Veränderungen, die den Charakter einer Vermögensvermehrung haben und andererseits ohne Zutun oder doch ohne wesentliche Verdienste des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts eintreten. Die Verkehrsvorgänge, die diese Prozesse veranlassen, sind Erbschaft, Schenkung und Wertzuwachs. In den Steuersystemen der modernen Kulturstaaten haben wir daher besondere Steuerformen, die diesen Erscheinungen Rechnung tragen: die Erbschafts- und Schenkungssteuer einer- und die Wertzuwachssteuer andererseits.

1. Die Begründung der Erbschaftssteuer. Die Erbschaftssteuer ist eine Abgabe vom Vermögensübergang von Todeswegen. Sie erscheint aus diesem Grunde als eine ergänzende Vermögenssteuer, die periodisch erhoben wird. Im System der modernen Erwerbsbesteuerung hat sie eine besondere Aufgabe zu lösen. Von ihr wird die einzelwirtschaftliche Leistungsfähigkeit in dem Augen-

1) v. Scheel, Erbschaftssteuer und Erbschaftsreform. 2. Aufl. Jena 1877; Baron, Zur Erbschaftssteuer. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 1876; Geffcken, Erbrecht und Erbschaftssteuer. Jahrb. f. Ges. u. Verw. 1881; Berghoff-Ising, Das staatliche Erbrecht und die Erbschaftssteuer. Leipzig 1885; Krüger, Die Erbschaftssteuer. Tübingen 1889; Eschenbach, Erbrechtsreform und Erbschaftssteuer. Berlin 1891; Platter, Die Besteuerung der Erbschaften. Basel 1893; Schanz, Die Erbschaftssteuer in Deutschland und in einigen andern Staaten. Finanzarchiv: 2, S. 876—892; Derselbe, Vergleichende Untersuchungen der Erbschaftssteuererträgnisse in Deutschland und im Ausland. Ebenda: 15, S. 622—649; Derselbe, Sparsteuer oder progressive Erbschaftssteuer? Ebenda: 15, S. 597—621; Derselbe, Zur Geschichte u. Theorie der Erbschaftssteuer. Ebenda: 17, S. 1—62 u. 18, S. 553—695; Derselbe, Art. „Erbschaftssteuer" im Handw. der Staatsw. 2. Aufl. Bd. 3, S. 698—728; Neumann, Die Gliederung des Volksvermögens und die Erbschaftssteuer der Deszendenten. Soziale Praxis Jg. 9; Garelli, L'imposta successoria. Torino 1896.

blick zum Gegenstand der Besteuerung gemacht, in dem die wirtschaftlichen Mittel zur Einkommensbildung, das Vermögen, sich im Prozesse der Handveränderung befinden. Die Erbschaftssteuer wendet sich daher an eine erst werdende Steuerfähigkeit, behandelt diese proleptisch im Flusse des Verkehrs. Daher nähert sich die Erbschaftssteuer vielfach den Verkehrssteuern (s. u. IV. S. 448), mit denen sie nicht nur äußerliche und verwaltungsrechtliche Ähnlichkeiten hat, sondern auch innere Verwandtschaft durch den Zusammenhang mit einem Verkehrsakt zeigt. Man kann sie also am besten als verkehrssteuerartige Vermögenssteuer bezeichnen. Von den eigentlichen Verkehrssteuern scheidet sie aber die Passivität des Vermögensübergangs.

Die Erbschaftssteuer ist zunächst formelle Vermögenssteuer, sie geht aber je höher die Steuersätze werden, in eine reelle Vermögenssteuer über (Frankreich!); denn sie absorbiert dann Bestandteile des Kapitalbesitzes.

Die Begründung und Berechtigung der Erbschaftssteuer hat man unter verschiedenen Gesichtspunkten nachzuweisen gesucht. Teils hat man sie aus einer Art Obereigentum des Staates erklärt und dann eine Art Miterbrecht für diesen in Anspruch genommen, teils ist man von der Schutztheorie ausgegangen und hat in der Erbschaftssteuer eine Ersatzleistung für den Schutz erblicken wollen, den der Staat mit seiner Rechts- und Gesellschaftsordnung dem Anfall der Erbschaftserwerber gewährt. Beide Theorien sind ungenügend für die Beweisführung. Die erste macht die steuertechnische Tatsache, die Progression nach dem Verwandschaftsgrade, zum Ausgangspunkt, läßt aber den Kern der Sache unberührt und sucht nur das verstärkte Aneignungsrecht des Staates zu stützen. Die zweite dagegen beweist überhaupt nichts, da bei der Erbschaft keine andersartige Gegenleistung staatlicher Fürsorge vorliegt als bei den übrigen Rechtsverhältnissen in einer wesentlich privatwirtschaftlichen Organisation der Volkswirtschaft überhaupt.

Wir müssen daher versuchen, die Erbschaftssteuer auf einem andern Gebiete zu begründen.

Die Erbschaftssteuer ist einerseits eine Konsequenz der gegebenen Erbordnung des herrschenden, privatrechtlichen Rechtssystems und andererseits ein Ausfluß der ganzen privatwirtschaftlichen Produktionsweise in einer auf Privateigentum, Arbeitsteilung und wirtschaftlicher Freiheit begründeten Volkswirtschaft. Für den Staat eröffnen sich in einer solchen überall da Steuerquellen, wo bei den Einzelwirtschaften eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

vorhanden ist, entsteht oder vermehrt wird. Mit dem Erwerb einer Erbmasse, eines Anfalls oder Vermächtnisses entstehen aber für das empfangende Rechtssubjekt und seine Wirtschaft neue Zugänge an Vermögenswerten, die eine Vermögensvermehrung ohne eigenes Zutun dieses darstellen. Es bildet sich daher ein neues Steuerobjekt. Aus diesem Grunde aber ist es klar, daß die Steuerquelle nur das Maß der Bereicherung sein, die Steuer nur auf denjenigen Vermögensbetrag angewendet werden kann, um den die Vermögensmacht des Erwerbers reicher wird. Denn nur in dem Grade wird ein selbständiger Vermögenszuwachs bewirkt. Darum kann die Erbschaftssteuer nur die Vermehrung der Aktiva zum Gegenstand haben. Der Abzug der auf der Erbschaft ruhenden oder mit ihr und wegen ihrer übernommenen Schulden und Lasten ist eine prinzipelle Forderung. Die Erbschaftssteuer ist daher nur in der Form einer Bereicherungsabgabe, nicht aber als Handveränderungsabgabe (s. u.) berechtigt.

Eine besondere Eigentümlichkeit der Erbschaftssteuer ist die Progression nach dem Verwandtschaftsgrade. Die Steuersätze wachsen mit der verwandtschaftlichen Entfernung des Erben vom Erblasser. Dieser von allen Steuerrechten allgemein anerkannte Grundsatz scheint ohne weiteres durch die obige Argumentation nicht erklärt zu werden. Denn man sollte annehmen, daß gleiche Erbportionen den gleichen Zuwachs an Leistungsfähigkeit bedeuten, gleichviel ob die Erbschaft von den Eltern an die Kinder oder an Seitenverwandte oder an Nichtverwandte fällt. Diese Frage ist aber zu verneinen. Denn die Vermögensvermehrung äußert sich virtuell verschieden. Der Einfluß des Zuwachses auf die Differenzierung der Einkommensbildung wird stärker sein, wenn der Erbe ein Nichtverwandter ist, als wenn der Anfall an direkte Abkömmlinge gelangt. Rein ökonomisch gedacht, mehrt sich dort die Wirtschaftskraft nicht nur absolut, sondern auch relativ stärker als hier. Bei der Deszendenten-Erbfolge ist die Vermögensmehrung funktionell schon vorweg veranschlagt. Die Leistungsfähigkeit einer Wirtschaft, die z. B. von einem entfernten Verwandten 30000 Mark als Erbe empfängt, wird diese Mehrung stärker empfinden, als wenn der gleiche Betrag vom Vater an den Sohn anfällt. Denn hier ist in seinem ökonomisch-sozialen Milieu die Wirkung schon antizipiert. Daneben sprechen noch ethische Gründe für degressive Steuersätze, die im Zusammenhang der Familie liegen. Die degressive Steuerlast hat eine ausgleichende Verrichtung zu erfüllen und stellt sich dar als Korrelat der Fürsorge- und Unterstützungspflicht der

Familienmitglieder, die tatsächlich und ethisch auch da noch vorhanden ist, wo sie das Recht nicht mehr vorschreibt. In unseren modernen Kulturstaaten ist an die Stelle der Großfamilie der älteren Kulturepochen die neue Familie getreten, die wesentlich auf Eltern, Kinder, Großeltern und Enkel gestellt ist. Den Tatsachen entspricht es demgemäß auch, wenn das Benefizium der Steuererleichterung da aufhört, wo dieser ethische, aber zugleich wirtschaftliche Zusammenhang aufgelöst ist.

Zwei Einwänden gegen die Erbschaftssteuer haben wir noch zu begegnen. Man hat sie rechtlich mit der Behauptung verworfen, daß sie ein willkürlicher und unberechtigter Eingriff in das Erbrecht und daher eine Verletzung des Eigentums und des Privatrechts sei, und wirtschaftlich den Einwand gemacht, daß sie Kapital- und Vermögensteile konfisziere, Produktionsmittel zerstöre und daher die einzelwirtschaftliche Tätigkeit dauernd schädige. Beide Einwürfe kann man indessen gegen jede Steuer erheben. Ohne Zweifel nimmt die Erbschaftssteuer Vermögensquoten in Anspruch. Eine durchaus schädliche, die volkswirtschaftliche Entwickelung beeinträchtigende Kapitalzerstörung ist nicht anzunehmen, weil zwischen zwei Steuerleistungen regelmäßig der Zeitraum eines Menschenalters liegt. Überdies wird die Erbschaftssteuer, wie alle Abgaben, von den einzelwirtschaftlichen Rechts*subjekten* entrichtet und nicht von den Vermögens*objekten*. Sie ist daher auch keine Auflage, die von einem bereits versteuerten Vermögen erhoben wird, sondern eine Steuer vom Subjekt einer Einzelwirtschaft, das durch einen passiven Vermögensübergang, den Erwerb einer Erbschaft, eine Mehrung seiner Produktions- und Erwerbsmittel erfahren hat und dessen Leistungsfähigkeit dadurch gestärkt worden ist.

2. *Die steuertechnische Durchführung.* Bei der Erbschaftssteuer ist die Steuerquelle die Erbmasse, die zugleich Steuerobjekt (Steuerbemessungsgrundlage) ist. Steuersubjekt ist der Erwerber der Erbschaft oder des Anfalls ohne Rücksicht, ob er durch Testament, Vermächtnis oder gesetzliche Erbfolge zum Empfange berufen wird. Die Erbschaftssteuer kann eine Bereicherungs- oder Handveränderungsabgabe sein. Danach unterscheiden sich grundsätzlich zwei Erbschaftssteuersysteme:

a) Die *Bereicherungsabgabe.* Sie beruht auf dem Bereicherungsprinzip und ist nur von demjenigen Betrage zu entrichten, um den der Erwerber des Anfalls reicher wird. Sie trifft nur den *Vermögenszuwachs.* Daher werden alle Elemente aus der Erbmasse ausgeschieden, die als durchlaufende Posten den Er-

werber des Anfalls nicht bereichern, vor allem die Schulden und Lasten, die mit der Erbschaft oder wegen ihrer übernommen werden. Die Steuer will nur den Vermögensgewinn treffen. Die Erbschaftssteuer als Bereicherungsabgabe war von jeher dem deutschen Steuerrechte eigentümlich und ist dann in die Steuersysteme der meisten Kulturstaaten übergegangen.

b) Die Handveränderungsabgabe. Das Prinzip der Handveränderung stützt sich auf die Tatsache des Vermögensübergangs schlechthin. Es stellt sich ganz auf den Standpunkt der Verkehrssteuer (s. u. S. 449) und würdigt eine entstehende Leistungsfähigkeit im Flusse des wirtschaftlichen Verkehrs ohne Rücksicht auf die weiteren Begleitumstände. Die Handveränderungsabgabe trifft den Rohertrag der Erbmasse und gestattet keinen Abzug der Schulden und Lasten. Sie erblickt in dem Vermögensverkehr als solchem die keimende Steuerquelle und ist steuerpolitisch namentlich bei stark ausgebildeten Verkehrssteuern bedenklich, wirkt sehr ungleichmäßig und führt zu einer unerwünschten Mehrbelastung des unbeweglichen Besitzes, besonders bei zunehmender Bodenverschuldung. Die Handveränderungsabgabe war früher die Signatur des französischen und englischen Rechts.

Die Erbschaftssteuer beruht auf der subjektiven und objektiven Allgemeinheit, sie erstreckt sich auf alle eine Erbschaft oder einen Anfall erwerbende Subjekte, auf physische wie nichtphysische Personen und auf alle Teile der Erbschaft, auf bewegliches und unbewegliches Vermögen, auf Produktiv-, wie Gebrauchsvermögen, auf Erwerb durch Erbschaft infolge Testaments oder bei Intestaterbfolge, durch Vermächtnis oder durch Vertrag. Auch der Wert von zeitlich begrenzten oder lebenslänglichen Nutzungen oder Renten oder von Hebungen aus Fideikommiß-, Familien- und sonstigen Stiftungen muß kapitalisiert und in einer der Dauer des Nießbrauchs angemessenen Form zur Steuer herangezogen werden. Endlich sind Bestimmungen zu treffen über die Behandlung solcher Vermögensobjekte, die im Ausland liegen, wenn sie im Wege der Erbschaft an Inländer übergehen und umgekehrt, wenn im Inland vorhandene Werte an Ausländer im Ausland fallen. Heute ist die objektive Allgemeinheit von allen Steuergesetzen anerkannt. Nur kleine Anfälle (50—150—500 M.), die im Ausland gelegenen Grundstücke und sonstige Immobilien und mitunter je nach der Person und dem Wohnort des Erblassers und Erwerbers, anderes, namentlich bewegliches Vermögen innerhalb bestimmter Grenzen bleiben steuerfrei. Die subjektive Allgemeinheit ist da-

gegen, besonders in Deutschland mehrfach durchbrochen. Die Erbanfälle an die Kinder und deren Abkömmlinge sind unbedingt steuerfrei, in gewissen Grenzen auch diejenigen an Eltern, Großeltern und Voreltern. Der Landesfürst und die Landesfürstin genießen gleichfalls öfters Steuerbefreiung. Das Gleiche gilt in der Regel auch von Vermächtnissen an Personen, die dem Hausstand des Erblassers angehören und zu diesem in einem Dienstverhältnis stehen, für bestimmte Erbminima (3000 M. bei der Reichserbschaftssteuer). Endlich sind Anfälle an fromme, wohltätige Unterrichts- und ähnliche Stiftungen teils ganz steuerfrei, teils durch ermäßigte Steuersätze bevorzugt.

Neben der Progression der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben sind progressive Steuersätze nach der Größe der anfallenden Erbschaften (Erbportionen) nur wenig ausgebildet. Trotzdem sind sie durchaus berechtigt; denn dem Empfänger einer großen Erbschaft kommt nicht nur eine absolut, sondern auch eine relativ größere Leistungsfähigkeit zu als dem Erwerber eines kleinen Anfalls. Diese Art der Progression fehlt entweder in den Steuergesetzen völlig oder kommt nur ausnahmsweise in der Form von Zuschlägen zu den Steuersätzen vor (Reichserbschaftssteuer). Gewisse Minima bleiben davon befreit (Deutsches Reich: Anfälle bis 20000 M.). Da aber die Erbschaftssteuer nicht von der Erbmasse, sondern von den Erwerbern von Anfällen entrichtet wird, so muß auch diese Art der Progression gefordert werden, die sich zwar nicht an die Höhe der gesamten Erbmasse, wohl aber an die Größe der einzelnen Erbportionen anschließen wird.

3. Die Schenkungssteuern. Mit der Erbschaftssteuer hängt auch die Schenkungssteuer zusammen. Sie trifft die Schenkungen unter Lebenden und erscheint darum auch als eine notwendige Ergänzung der Erbschaftssteuer, deren Eingänge ohne sie leicht geschädigt werden könnten. Sie trifft aber nicht jeden unentgeltlichen Erwerb, der eine Bereicherung darstellt, sondern nur denjenigen, der in der Form einer Schenkung unter Lebenden in Erscheinung tritt. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Schenkung rein lukrativ gemacht ist, ob sie mit einer Auflage belastet wird oder ob ihre Wirkung sofort eintritt oder bis zum Tode des Schenkers aufgeschoben ist und sie tatsächlich den Charakter eines Erbanfalls annimmt. Darum begreift die Schenkungssteuer auch alle Übertragungen in Schenkungsform, die sich erst mit dem Erbgang vollziehen. Die Begründung der Schenkungssteuer geht auf den Er-

werb im passiven wirtschaftlichen Verkehr zurück und bildet gleichfalls eine ergänzende Vermögenssteuer mit verkehrssteuerartigem Gepräge. Die steuertechnische Form ist allerdings regelmäßig den Grundsätzen der Erbschaftssteuer entlehnt, wie sie auch vom Steuerrechte meist als Teil oder Ergänzung der Erbschaftssteuer behandelt worden ist. Bisweilen hat man sie auch unter die Gebühren oder Stempelabgaben gebracht, seltener wurde sie selbständig geordnet. Die Mehrzahl der Staaten hat überhaupt die ganze Materie, wenigstens in der Hauptsache, auch formell in die Erbschaftssteuer aufgenommen, so das Deutsche Reich, Österreich, England und Rußland. In Frankreich und Belgien bildet sie einen Bestandteil des Enregistrements. Die Steuersätze sind in der Regel die gleichen, wie bei der Erbschaftssteuer, von der insbesondere auch deren Abstufung nach Verwandtschaftsgraden übernommen ist. Seltener hat man Einheitssätze gewählt.

4. Die Steuer der „toten Hand“ oder das Steueräquivalent. Verwandt mit der Erbschaftssteuer ist auch die Steuer der toten Hand. Sie ist eine Ausgleichungsabgabe, die der Staat in bestimmten Zeitabständen von solchen Vermögensmassen erhebt, die dem freien Verkehr entzogen sind. Hierher zählen alle Güter der sogenannten „toten Hand“ im weiteren Sinne des Worts, wie die Vermögen der Kirche, der Stiftungen, Korporationen und sonstiger nichtphysischer Personen, deren Vermögen die Generationen überdauert und fortwährend im Besitze dieser Personenvereine verbleibt. Sie soll ausgleichend wirken, indem sie an die Stelle derjenigen Steuern und Abgaben tritt, die sonst dem Staat beim Erbgang oder Besitzwechsel von den andern in den Fluß des wirtschaftlichen Verkehrs gestellten Vermögen zufließt. Es ist daher billig, daß auch jene Vermögenskomplexe außerhalb des Verkehrs in irgend einer Form solchen Verkehrs- und Vermögenssteuern unterworfen werden. Das Steuerobjekt ist meist nur das unbewegliche Vermögen, doch sind auch einzelne Staaten (Österreich, Frankreich) weiter gegangen und haben auch das bewegliche Vermögen einbezogen. Die Steuer wird entweder als jährlicher Zuschlag zu den sonstigen, regelmäßigen Steuern erhoben (Frankreich) oder sie ist eine periodische Auflage, die den durchschnittlichen Zeiträumen des Besitzwechsels entspricht (Bayern 20 Jahre, Österreich 10 Jahre) und dann in der Form einer formellen Vermögenssteuer eingezogen wird (Bayern 1 %, Osterreich ½—3 %).

§ 8. **Die deutsche Reichserbschaftssteuer vom 3. Juni 1906.**[1]) Bis zum Reichsgesetz vom 3. Juni 1906 war die Erbschaftssteuer Gegenstand einzelstaatlicher Gesetzgebung. Die einzelnen deutschen Staaten hatten demgemäß im Laufe des 19. Jahrhunderts ein partikuläres Steuerrecht ausgebildet. In Preußen war durch Gesetz vom 30. Mai 1873 eine selbständige Erbschaftssteuer eingerichtet worden, die an Stelle eines Wustes verschiedener Gebühren und Verkehrssteuern trat. Sie wurde im Zusammenhang mit den Miquel'schen Steuerreformen durch Gesetz vom 24. Mai 1891 grundlegend neugeordnet und durch Gesetz vom 31. Juli 1895 in Einzelheiten ergänzt. Die Erbschaftssteuer in Bayern beruht auf dem Gesetz vom 18. August 1879 und wurde durch Gesetz vom 11. November 1899 dem Bürgerlichen Gesetzbuch in Einzelheiten angepaßt. Auch Württemberg, Sachsen, Baden, Hessen und eine Mehrzahl deutscher Mittel- und Kleinstaaten erhoben Erbschaftssteuern, deren Gepräge, dem der vorgenannten Bundesstaaten in der Hauptsache entsprach. Nur Elsaß-Lothringen hatte bis 1889 die Grundsätze der französischen Erbschaftssteuer (Handveränderungsabgabe) beibehalten. Seit den Gesetzen vom 12. Juni 1899 und 17. Juni 1900 wurde aber auch hier die dem deutschen Steuerrechte eigentümliche Bereicherungsabgabe angenommen.

Zu den neuen Reichssteuern, die den Inhalt der Stengel'schen Reichsfinanzreform von 1906 bilden, zählt auch eine Reichserbschaftssteuer. Damit ist an Stelle des partikulären Steuerrechts das Reichsrecht getreten. Ihre Grundlage bildet das Gesetz vom 3. Juni 1906.

Gegenstand der Reichserbschaftssteuer ist der Erwerb von Todeswegen durch Erbfolge, Vermächtnis oder als Pflichtteil, ferner Zuwendungen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden, die auf den Pflichtteil angerechnet werden sollen, und Zuwendungen als Abfindungen für einen Erbverzicht oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses. Dem Erwerb von Todeswegen sind gleichgestellt Errungenschaften aus dem Eintritt eines Lehens- oder Fideikommißfalles, Bezüge aus Familienstiftungen für den stiftungsmäßig oder gesetzlich Berufenen oder für den bei Erlöschen der Stiftung berufenen Erwerber, endlich Vermögensvorteile, die nach einem mit dem Erblasser unter Lebenden geschlossenen Ver-

1) Über die vormaligen einzelstaatlichen Erbschaftssteuern vergl. Bacher, Die deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuern. Leipzig 1886. Zur Gesetzgebung auch den folgenden „Anhang“ S.: 431—437.

trage von Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar erworben werden. Für an Kindesstatt angenommene Personen und deren Abkömmlinge bestehen noch besondere Vorschriften.

Die Reichserbschaftssteuer ist eine Bereicherungsabgabe und ist von demjenigen Betrage zu entrichten, um den der Erwerber der Erbschaft oder des Vermächtnisses reicher wird. Ihr unterliegen alles bewegliche und unbewegliche Vermögen und alle zur Erbmasse gehörigen, ausständigen Forderungen, auch diejenigen, die der Erwerber selbst der Masse schuldet oder die ihm erst mit dem Anfall der Erbschaft erlassen werden. Das unbewegliche Vermögen im Inland ist ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit oder den Wohnsitz und Aufenthalt des Erwerbers steuerpflichtig. Grundstücke, die im Auslande liegen, sind steuerfrei. Das bewegliche Vermögen ist steuerpflichtig, soweit der Erblasser zurzeit seines Todes oder des auf den Todesfall aufgeschobenen abgeschlossenen Vertrags ein Deutscher war und einem Bundesstaat angehörte. Bei im Auslande befindlichem Vermögen kann auf Antrag die dem auswärtigen Staate erweislich gezahlte Abgabe abgezogen werden. Von in deutschen Schutzgebieten vorhandenen Erbmassen wird keine Steuer erhoben, wenn der Erblasser zurzeit des Erbfalls seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in diesem Schutzgebiete hatte. Das Vermögen eines ausländischen Erblassers ist steuerpflichtig, wenn er zurzeit der den Anfall begründenden Tatsache in einem Bundesstaat Wohnsitz oder Aufenthalt hatte. Das im Inlande vorhandene Vermögen eines ausländischen Erblassers ohne inländischen Wohnsitz oder Aufenthalt unterliegt der Reichserbschaftssteuer, wenn der Erwerber zurzeit des Anfalls inländischen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte. Steuerkompensation ist zulässig. Vermögensobjekte, für die von einer deutschen Behörde ein zur Eintragung des Berechtigten bestimmtes Buch (Register) geführt wird, gelten als im Inland befindlich. Der Betrag der Masse wird nach dem Wert zurzeit des Anfalls berechnet, wobei bei dauernd land- und forstwirtschaftlich benutzten Grundstücken der Ertragswert, d. h. das 25 fache des Reinertrags, zugrunde zu legen ist. Bei Nutzungen auf Zeit ist der Gesamtwert abzüglich der Zwischenzinsen, bei immerwährenden Nutzungen der 25 fache Betrag der Jahresnutzung anzunehmen. Bei Leibrenten wird der Jahresbetrag nach dem Alter des Bezugsberechtigten durch einen Koeffizienten kapitalisiert, der bei einem Alter bis 25 Jahre 20 beträgt und mit zunehmendem Alter allmählich sinkt, bis er bei einem Alter von 80 Jahren auf 4 herabgeht. Erlischt

die Leistung innerhalb eines Zeitraums, der je nach dem Alter des Beziehers zwischen 10 und 4 Jahren schwankt, so wird die Reichserbschaftssteuer nach der wirklichen Dauer bestimmt und die zuviel gezahlte Steuer zurückerstattet.

Von der Erbmasse dürfen in Abzug gestellt werden Schulden und Lasten, die mit oder wegen der Erbschaft übernommen werden, sowie die auf der Erbschaft ruhenden Spesen und Kosten. Jedoch kommen Schulden und Lasten, die auf einem steuerfreien oder nur auf einem steuerpflichtigen Teile der Masse haften, nur beim steuerpflichtigen Teile in Abzug, auf dem sie haften. Haften sie auf einem steuerpflichtigen und steuerfreien Teile der Masse, so kommen sie nur nach dem Verhältnis jenes ersteren Teiles in Abzug. Grundbuchschulden, für die der Eigentümer zugleich persönlich haftet, gelten zunächst als Lasten des Grundstücks und kommen nur für den durch das Grundstück nicht gedeckten Betrag bei der übrigen Masse in Anrechnung.

Als Steuerbefreiungen sind anerkannt: Erbanfälle an den Landesfürsten und die Landesfürstin, ein Erwerb bis 500 Mark, ein solcher nach § 1969 des BGB. (Unterhalt für Angehörige des Erblassers) oder bei Befreiung von einer Schuld nach Anordnung des Erblassers bei Notlage des Erwerbers, Anfälle an eheliche Kinder (ausschließlich der für Kindesstatt angenommenen Kinder) überhaupt und an uneheliche Kinder bezüglich des Vermögens der Mutter und der mütterlichen Aszendenz, sowie an deren Abkömmlinge, Erwerb bis 10000 Mark an leibliche Eltern, Großeltern und entferntere Voreltern, an uneheliche vom Vater anerkannte Kinder und deren Deszendenz und für Kindesstatt angenommenen Personen und deren Abkömmlinge, ein Erwerb von Kleidern und Haushaltungsgegenständen bis zum Betrag von 5000 Mark für Geschwister und deren Abkömmlinge, sowie für Schwieger- und Stiefeltern und Schwieger- und Stiefkinder, Anfälle an Eltern, Großeltern und Voreltern für Gegenstände, die sie ihren Abkömmlingen durch Schenkung und Übergabevertag zugewendet haben, Anfälle bis 3000 Mark an Personen im Dienst- und Arbeitsverhältnis zum Erblasser und endlich der Erwerb, der fällt an Familienstiftungen infolge eines in einer Verfügung von Todeswegen bestehenden Stiftungsgeschäfts.

Die Steuersätze betragen:

4% für leibliche Eltern, voll- und halbbürtige Geschwister, sowie für Abkömmlinge des 1. Grads von Geschwistern;

5% für den Erwerb an inländische Kirchen, kirchliche, mildtätige und gemeinnützige Zweckanstalten, Vereinigungen, Gesellschaften,

Korporationen und Unternehmungen, und an Unterstützungskassen und -Anstalten für in einem Dienst- oder Arbeitsverhältnis zum Erblasser stehenden Personen und deren Familienangehörige;

6% für Großeltern, Voreltern, Schwieger-, Stiefeltern, Schwieger-, Stiefkinder, Geschwisterabkömmlinge im 2. Grad, uneheliche vom Vater anerkannte Kinder und für an Kindesstatt angenommene Personen und deren Abkömmlinge;

8% für Geschwister der Eltern und Verschwägerte des 2. Grades der Seitenlinie;

10% in allen übrigen Fällen.

Wenn der Wert des Erwerbes 20000 Mark übersteigt, so werden noch besondere Zuschläge erhoben. Diese betragen bei Anfällen von

20000— 30000 M.	das	1,10 fache	der	vorbezeichneten Steuersätze
30000— 50000 „	„	1,20 „	„	„ „
50000— 75000 „	„	1,30 „	„	„ „
75000— 100000 „	„	1,40 „	„	„ „
100000— 150000 „	„	1,50 „	„	„ „
150000— 200000 „	„	1,60 „	„	„ „
200000— 300000 „	„	1,70 „	„	„ „
300000— 400000 „	„	1,80 „	„	„ „
400000— 500000 „	„	1,90 „	„	„ „
500000— 600000 „	„	2,00 „	„	„ „
600000— 700000 „	„	2.10 „	„	„ „
700000— 800000 „	„	2,20 „	„	„ „
800000— 900000 „	„	2,30 „	„	„ „
900000—1000000 „	„	2,40 „	„	„ „
über 1000000 „	„	2,50 „	„	„ „

Diese Steigerung beginnt bei Anfällen an leibliche Eltern, voll- und halbbürtige Geschwister und deren Abkömmlinge im 1. Grad erst, wenn der Wert des Erwerbes 50000 Mark übersteigt. Von dauernd land- und forstwirtschaftlich benutzten Grundstücken werden nur ³/₄ des Betrages der Steuer erhoben. Für die vorbezeichneten Personen tritt volle Steuerfreiheit ein, wenn von solchen Grundstücken innerhalb von 5 Jahren die Reichserbschaftssteuer erhoben wurde, und Steuerfreiheit zur Hälfte, wenn ein solcher Steuerfall 5—10 Jahre zurückliegt. Die Befreiung oder Ermäßigung wird nicht gewährt, wenn die Grundstücke innerhalb dieses vorbezeichneten Zeitraums gegen Entgelt an solche Personen veräußert wurden, auf die die Befreiungsgründe keine Anwendung finden.

Die Erbschaftssteuer wird in demjenigen Bundesstaate erhoben, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Für Grundstücke ist

der Bundesstaat zuständig, in dem sie liegen. Auswärtige Erblasser sind in dem Bundesstaate steuerpflichtig, dem sie angehört haben oder wo sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatten oder wo der Erwerber der Erbschaft Wohnsitz oder Aufenthalt hatte. Die Verwaltung der Reichserbschaftssteuer geschieht durch die zuständigen Landessteuerämter (Erbschaftssteuerämter) unter Aufsicht des Reiches (Reichsbevollmächtigte.) Bei diesen sind die steuerpflichtigen Anfälle innerhalb 3, bezw. 6 Monaten anzumelden. Das Erbschaftssteueramt kann eine Erbschaftssteuererklärung vom Pflichtigen einfordern und diese wird außerdem noch durch Mitteilungen der Standesämter, Gerichte, Notare und Verwaltungsbehörden unterstützt. Für die geschäftliche Behandlung, die Strafen, Verjährung und den Rechtsweg sind besondere Vorschriften getroffen. Neben der Erbschaftssteuer regelt das Gesetz auch die Schenkungssteuer, auf die in der Hauptsache die gleichen Grundsätze angewendet werden. Vom Rohertrag des Reichserbschaftssteuer erhält das Reich zwei Drittel, den einzelnen Bundesstaaten verbleibt ein Drittel ihrer Roheinnahme.

Anhang: Die vormaligen, einzelstaatlichen Erbschaftssteuern.

1. Preußen. Das grundlegende preußische Gesetz vom 30. Mai 1873, welches den entscheidenden Anstoß zur Herausschälung einer besonderen Erbschaftssteuer aus dem Wuste verschiedener Gebühren und Verkehrssteuern gab, wurde im Zusammenhange mit der Miquel'schen Steuerreform durch Gesetz vom 24. Mai 1891 neu geordnet. Einzelheiten hat dann noch die Novelle hierzu vom 31. Juli 1895 geändert.

Der Erbschaftssteuer unterlagen in Preußen ohne Rücksicht, ob der Anfall an Inländer oder Ausländer gelangt:

a) Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen von Todeswegen;

b) Lehens- und Familienfideikommiß-Anfälle;

c) Anfälle aus Hebungen von Familienstiftungen, welche infolge Todesfalles auf den nach stiftungsmäßiger oder gesetzlicher Sukzessionsordnung Berufenen übergehen, und

d) Vermögen Verschollener bei vorläufiger Ausfolgung an die mutmaßlichen Erbberechtigten.

Die Erbschaftssteuer war eine Bereicherungsabgabe. Sie ist von demjenigen Betrage zu entrichten, um welchen der Erwerber der Erbschaft reicher wird. Zur steuerpflichtigen Masse zählen alle zu ihr gehörenden, ausständigen Forderungen, auch die, welche der Erwerber selbst zur Masse schuldet oder die ihm erst mit dem Anfall erlassen werden. Das unbewegliche Vermögen im Inland ist

steuerpflichtig ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit des Erbberechtigten. Das übrige, bewegliche Vermögen ist der Erbschaftssteuer unterworfen, wenn der Erblasser bei seinem Ableben seinen Wohnsitz in Preußen hatte oder die vorläufige Ausfolgung des Nachlasses von einem preußischen Gerichte verfügt ist. Das bewegliche im Auslande vorhandene Vermögen ist nur steuerpflichtig, wenn vom auswärtigen Staate keine oder eine erweislich geringere Steuer erhoben wird. Im letzteren Falle wird die im auswärtigen Staate nachweislich gezahlte Steuer von der preußischen abgerechnet. Hatte der Erblasser bei seinem Ableben keinen Wohnsitz, so unterliegt dessen Vermögen der Erbschaftssteuer in Preußen, soweit es sich bei seinem Ableben in Preußen befindet. Der Betrag der Masse wird nach dem gemeinen Wert zur Zeit des Anfalls berechnet. Bei unbefristeten Nutzungen und Leistungen wird als deren Kapitalwert der 25fache Betrag der Jahresleistung angenommen. Der Wert der Leibrenten, Nießbrauchsrenten und der übrigen auf die Lebenszeit gestellten Leistungen wird nach dem Lebensalter des Empfängers berechnet; er wird mit dem 18fachen der jährlichen Nutzung bei einem Lebensalter bis 15 Jahren kapitalisiert, ein Koeffizient, welcher mit dem zunehmenden Lebensalter immer kleiner wird und bei einem solchen von 80 Jahren das 2fache beträgt.

Von der steuerpflichtigen Masse dürfen in Abzug gestellt werden die Schulden und Lasten, welche mit oder wegen der Erbschaft übernommen werden, die Kosten der letzten Krankheit und des Begräbnisses des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Spesen der Nachlaßregulierung, die Kosten der im Interesse der Masse geführten Prozesse und endlich Zuwendungen, welche zur Vergeltung von Leistungen bestimmt sind, die mit dem Anfall übernommen werden, nach dem Anschlag in Geldwert. Jedoch kommen Schulden und Lasten nur in Abrechnung, wenn sie auf dem in Preußen steuerpflichtigen Teile der Erbmasse ruhen. Lasten sie auch zugleich auf dem im Auslande gelegenen und daher in Preußen steuerfreien Vermögen, so können sie nur in dem Verhältnis in Ansatz kommen, welches dem diesseits steuerpflichtigen Teile entspricht. Dagegen sind nicht abzugsberechtigt die Erbschaftssteuer selbst und die Kosten der zwischen den Erbschaftsempfängern in deren besonderen Interessen geführten Prozesse.

Als Steuerbefreiungen gelten:

1. die Erbschaft von Grundstücken und Grundgerechtigkeiten, welche außerhalb des preußischen Staatsgebietes liegen;

2. Anfälle bis zum Betrage von 150 Mark, wenn dieselben

nicht lediglich infolge des Abzugs des Wertes der einem Dritten zustehenden Nutzung sich auf 150 Mark vermindern;

3. Anfälle an Aszendenten und an eheliche oder legitimierte Deszendenten, sowie an uneheliche Deszendenten hinsichtlich des Nachlasses der Mutter und deren Aszendenten;

4. Anfälle an Ehegatten und Personen des Hausstandes oder im Dienstverhältnis des Erblassers bis zum Betrage von 900 Mark.

5. Anfälle an den Fiskus, an öffentliche Anstalten und Kassen, an Orts- und Landarmenverbände, an Armen-, Kranken-, Waisen-, Kleinkinderbewahranstalten, Versorgungs- und ähnliche Stiftungen u. dgl. m.

Die Steuersätze, welche mindestens eine Steuer von 0,50 Mark ergeben müssen und von 0,50 zu 0,50 Mark steigen, betragen:

a) 1 % bei Anfällen an Personen des Hausstandes und im Dienstverhältnis des Erblassers in Form von Pensionen, Renten und anderen Leistungen auf Lebenszeit;

b) 2 % bei Anfällen an adoptierte oder eingekindschaftete Kinder und deren Deszendenten, sowie an Geschwister und deren Nachkommenschaft;

c) 4 % bei Anfällen an Verwandte einschließlich des 6. Grades, an Stiefkinder, deren Deszendenz, an Stiefeltern, an Schwiegerkinder und Schwiegereltern, an natürliche, vom Erzeuger erweislich anerkannte Kinder und

d) 8 % in allen übrigen Fällen.

Zum Zwecke der Veranlagung ist jeder Erwerber einer Erbschaft verpflichtet, den Anfall binnen einer dreimonatigen Frist dem Erbschaftssteueramte anzuzeigen, welche Anmeldung von diesem gebühren- und kostenfrei zu bescheinigen ist. Innerhalb einer weiteren zweimonatigen Frist ist dem zuständigen Erbschaftssteueramte ein vollständiges, richtiges und die erforderlichen Wertangaben enthaltendes Inventar der gesamten steuerpflichtigen Masse und eine mit allen Abzügen und den sonstigen die Erbschaftssteuer bedingenden Verhältnissen versehene Deklaration einzureichen. Die Verpflichtung hierzu obliegt zunächst dem Testamentvollstrecker und Nachlaßverwalter und subsidiär jedem Erben. Bei Lehens- und Fideikommißanfällen und bei allen Anfällen von Hebungen aus Familienstiftungen ist hierzu jeder Steuerpflichtige für den ihn treffenden Anfall gehalten.

Diese Angaben hat das Erbschaftssteueramt zu prüfen und die Erwerber von Anfällen zur Erhebung von Erinnerungen aufzufordern. Die Steuerpflichtigen haben dem Erbschaftssteueramte über die tatsächlichen Verhältnisse der Erbschaft Auskunft zu erteilen. Auch ist die Steuerbehörde befugt, Einsicht in die den Anfall be-

treffenden Urkunden zu verlangen und eidesstattliche Versicherungen über die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Deklarationen abzufordern. Nach Erledigung dieser Vorverhandlungen erteilt das Erbschaftssteueramt eine kosten- und stempelfreie Bescheinigung, welche den Betrag der steuerpflichtigen Masse, die einzelnen Anfälle, den Verwandtschaftsgrad, die Beträge der zu entrichtenden Steuer und zugleich die Anweisung zur Entrichtung der Abgabe enthält.

Die Erhebung der Erbschaftssteuer geschah in Stempelform. Die Abgabe bildete einen Bestandteil der Stempelsteuern, deren allgemeine Grundsätze auch hier anwendbar waren.

2. Bayern. Die bayerische Erbschaftssteuer beruhte auf dem Gesetz vom 18. August 1879. Ihr unterlagen:

a) alle Anfälle aus Erbschaften und Vermächtnissen,

b) Schenkungen auf den Todesfall und Schenkungen unter Lebenden, deren Vollzug bis zum Ableben des Schenkers aufgehoben ist,

c) Anfälle vom Vermögen Abwesender in der Rheinpfalz nach den Bestimmungen des bürgerlichen Gesetzbuches für die Rheinpfalz,

d) Anfälle von Nutzungen aus Lehen, Familienfideikommissen, aus Stammgütern und Erbgütern und

e) Anfälle von Bezügen aus Familienstiftungen, welche kraft einer Nachfolgeordnung auf den Berufenen übergehen.

Die Erbschaftssteuer in Bayern war eine Bereicherungsabgabe. Sie wird von demjenigen Betrage erhoben, um welchen der Erwerber eines Anfalles reicher wird. Zur steuerpflichtigen Masse sind alle zum Rücklasse gehörigen Forderungen, sowie diejenigen gegen den Erwerber selbst hinzuzurechnen, welche mit dem Anfalle erlöschen oder mit ihm erlassen werden. Für die steuerpflichtige Substanz sind nach der Belegenheit der Nachlaßobjekte vier Fälle zu unterscheiden:

a) Immobilien und diesen gleichgeachtete Rechte außerhalb Bayerns sind unbedingt und allgemein steuerfrei;

b) Immobilien und diesen gleichgeachtete Rechte innerhalb Bayerns sind unter allen Umständen ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit oder den Wohnsitz des Erwerbers steuerpflichtig;

c) Bewegliches Vermögen außerhalb Bayerns ist steuerfrei:

α) wenn der Erblasser nicht Bayer war oder seinen Wohnsitz außerhalb Bayerns hatte, ohne Rücksicht auf die Person des Erwerbers,

β) wenn der Erblasser Bayer war oder seinen Wohnsitz in Bayern hatte, beim Anfall an eine außerhalb Bayerns wohnhafte Person.

Es ist aber steuerpflichtig, wenn der Erblasser Bayer war oder seinen Wohnsitz in Bayern hatte und es an eine in Bayern wohnhafte Person fällt. Doch ist dies nur insoweit der Fall, als

von dem Anfall durch den auswärtigen Staat keine oder eine geringere Abgabe, als die bayrische, erhoben wird;

d) Bewegliches Vermögen innerhalb Bayerns ist steuerfrei, wenn der Erblasser nicht Bayer war oder seinen Wohnsitz außerhalb Bayerns hatte, bei einem Anfall an einen außerhalb Bayerns wohnhaften Erwerber. Doch ist die Verbürgung der Gegenseitigkeit Bedingung.

Es ist jedoch steuerpflichtig:

α) wenn der Erblasser Bayer war oder seinen Wohnsitz in Bayern hatte, ohne Rücksicht auf die Person des Erwerbers;

β) wenn der Erblasser nicht Bayer war oder seinen Wohnsitz außerhalb Bayerns hatte, beim Anfall an eine innerhalb Bayerns wohnhafte Person.

Als Abzüge dürfen angerechnet werden die Schulden und Lasten, welche mit der Erbschaft übernommen werden, die Kosten des Begräbnisses des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Spesen der Nachlaßbehandlung und der im Interesse der Masse geführten Prozesse. Vom Abzug sind indessen ausgeschlossen die Erbschaftssteuer selbst und die Aufwendungen für die im Interesse der einzelnen Erbinteressenten geführten Rechtsstreitigkeiten. Schulden und Lasten dürfen nur von der Masse abgezogen werden, wenn sie auf dem der Steuer unterliegenden Teile des Anfalles ruhen. Lasten sie sowohl auf dem steuerpflichtigen als auf dem steuerfreien Teile der Masse, so ist der Anteil maßgebend, welcher auf den steuerpflichtigen Quotenteil entfällt.

Neben den Steuerbefreiungen, welche sich aus der Belegenheit der Masse ergeben (s. o.), waren folgende weitere zugelassen:

1. Anfälle bis zu einem Wertbetrage von 50 Mark,

2. Anfälle an Ehegatten und Verwandte in absteigender Linie,

3. Anfälle von Kindern an die Eltern bis zum Betrage von 1000 Mark, und sofern der Anfall mehr beträgt, 20 Proz. des Mehrertrags und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Anfall von dem einen oder von beiden Elternteilen erworben wird,

4. Anfälle an milde, fromme, gemeinnützige und Unterrichtsstiftungen,

5. Anfälle an Personen im Hausstand oder Dienstverhältnis des Erblassers bis zum Betrage von 600 Mark.

Die Steuersätze betragen:

a) 4 % bei Anfällen an Eltern, vorbehaltlich oben erwähnter Befreiung, an voll- und halbbürtige Geschwister und deren Deszendenz, an Stiefeltern, Stiefverwandte in absteigender Linie und Schwiegerkinder,

b) 6 % bei Anfällen an Großeltern, entferntere Aszendenten und Seitenverwandte, einschließlich des 4. Grades ziviler Komputation, und

c) 8 % in allen übrigen Fällen.

Zum Behufe der Veranlagung hat jeder Erwerber eines steuerpflichtigen Anfalles innerhalb einer zweimonatigen Frist dem Rentamte eine Erklärung über alle Verhältnisse abzugeben, welche die Feststellung der Steuer bedingen, und ein notarielles Inventar über den Rücklaß oder ein sonstiges Verzeichnis der steuerpflichtigen Masse mit den erforderlichen Wertangaben beizufügen. Die Berechnung, Erhebung und Verwaltung der Erbschaftssteuer obliegt dem Rentamte unter der Leitung der Regierungsfinanzkammern und unter Oberaufsicht des Finanzministeriums. Die Ortspolizeibehörden haben jeden Todesfall in der Gemeinde dem Rentamt anzuzeigen, und die Gerichte, Notare, Verlassenschaftskommissare, Testamentsvollstrecker etc. haben diesem innerhalb einer bestimmten Frist die zweckdienlichen Auskünfte zu übermitteln. Auch ist das Rentamt zur Einholung eidesstattlicher Versicherungen von den Erbschaftserwerbern befugt. Auf Grund des Tatsachenmaterials setzt das Rentamt die Erbschaftssteuer fest. Erinnerungen hiergegen sind innerhalb 14 Tagen beim Rentamt anzubringen.

Die Steuer wird vom Rentamt erhoben und bildet einen Teil der Gebühren.

3. Württemberg, Sachsen, Baden, Hessen und Elsaß-Lothringen. Analoges Gepräge zeigten auch die Erbschaftssteuern der übrigen deutschen Staaten. Gegenstand der Steuer waren überall die Erbschaften und Zuwendungen von Todes wegen, mitunter auch Schenkungen unter Lebenden, deren Vollzug bis zum Tode des Schenkgebers aufgehoben ist (Württemberg, Hessen). Ebenso war die Erbschaftssteuer eine Bereicherungsabgabe (Sachsen, Hessen), unbeschadet der speziellen Normen für die Berechnung der steuerpflichtigen Masse, welche sich manchmal auch auf die Benennung der Abzugsposten beschränkten (Württemberg). Auch die Behandlung der Forderungen an den Rücklaß und die einzelnen zugelassenen Abzüge waren den preußischen und bayrischen Bestimmungen in der Hauptsache homogen. Dauernde Lasten und Leistungen wurden mit einem Vielfachen des Jahresbetrages kapitalisiert (20-fache Württemberg, Sachsen, Baden, 25-fache: Hessen). Zeitlich begrenzte Nutzungen, Leibrenten etc. wurden analog kapitalisiert, oder der Koeffizient ward nach dem individuellen Alter des Erwerbers oder Bedachten abgestuft. Immobilien im Ausland waren steuerfrei. Für anderes im Ausland belegenes Vermögen entschied die Staats-

angehörigkeit des Erblassers und der Umstand, ob der auswärtige Staat eine geringere Abgabe erhebt als der inländische (Sachsen, Baden, Hessen). Ebenso war in Württemberg der Wohnsitz maßgebend, die Besteuerung bemaß sich nach der durch den Wohnsitz des Erblassers bedingten, teilungsrichterlichen Zuständigkeit.

Die Steuerbefreiungen beziehen sich regelmäßig auf die kleinen Anfälle (Hessen: bis zu 100 Mark, ebenso Württemberg: 160 Mark [bei Anfällen aus beweglichem Vermögen], Sachsen: 150 Mark, Baden und Elsaß-Lothringen: keine Befreiung), diejenigen an Deszendenten-Aszendenten, Ehegatten (Ausnahme Baden: $1^2/_3$ Proz.), Vermächtnisse an Personen des Hausstandes oder im Dienstverhältnis des Erblassers (Sachsen, Württemberg, Hessen 1000 M.), endlich Anfälle an kirchliche, Wohltätigkeits-, Unterrichts- und ähnliche Anstalten in Württemberg.

Elsaß-Lothringen hatte bis zum Gesetz vom 12. Juni 1889 eine Erbschaftssteuer, die eine Handveränderungsabgabe war und keinen Abzug der Schulden und Lasten gestattete. Das genannte Gesetz hat die Erbschaftssteuer in eine Bereicherungssteuer verwandelt und ihre wesentlichen Grundsätze den deutschen Erbschaftssteuersystemen angepaßt. Deszendenten und Aszendenten unterlagen, entgegen den sonstigen deutschen Erbschaftssteuern, der Abgabe, sie genossen keine Steuerfreiheit.

Die Steuersätze betragen:

Kategorien der Erwerber	Sachsen %	Württemberg %	Baden %	Hessen %	Elsaß-Lothr. %
Deszendenten u. Aszendenten	—	—	—	—	1
Ehegatten	—	—	$1^2/_3$	—	3
Geschwister	2	2	$3^1/_2$	0 od. 4 od. 5[1])	$6^1/_2$
Geschwisterdeszendenten des 1. Grades.	3	3	$3^1/_2$	5	$6^1/_2$
Geschwisterdeszendenten der folgenden Grade	4 od. 8[2])	4 od. 6 od. 8[3])	$3^1/_2$	6 od. 8	
Verwandte im 3. Grade . .	4	4	10	6	$6^1/_2$
„ „ 4. „ . .	6 od. 8[4])	6	10	8	7
„ „ 5. „ . .	8	8	10	8	
„ „ 6. „ . .	8	8	10	8	8[6])
Entferntere Verwandte . .	8	8	10	8 od. 9[5])	
Nichtverwandte	8	8	10	9	9

1) Frei, wenn der Erblasser noch nicht aus der Familie des überlebenden Elternteils ausgetreten war, 4% für alle vollbürtigen, 5% für halbbürtige Geschwister.

2) Im 2. Grad 4%, in den übrigen Graden 8%.

3) Großneffen und Großnichten 4%, Geschwisterkinder 6%, die weiteren Deszendenten 8%. 4) Geschwisterkinder 6%.

5) Dieser Satz war anwendbar bei Anfällen an Seitenverwandte vom 5. bis 15. Grad. 6) Bis zum 12. Grad 8%.

§ 9. **Die Erbschaftssteuern im Ausland.** 1. Österreich. Das Gebührengesetz vom 9. Februar 1850 ordnet im Rahmen der Abgaben von Rechtssgeschäften die Erbschaftssteuer, allerdings in einer sehr summarischen Weise. Von der Erbmasse dürfen die Schulden in Abzug gebracht werden. Die Steuersätze betragen:

1. von Anfällen an Deszendenten, Aszendenten und Ehegatten 1 Proz., vom unbeweglichen Vermögen 2½ Proz.

2. von Anfällen an Seitenverwandte bis einschließlich des 4. Grades 4 Proz., von unbeweglichem Vermögen 5½ Proz.

3. in allen anderen Fällen 8 Proz., von unbeweglichem Vermögen 9½ Proz. — Verlassenschaften, deren Aktiva 50 fl. nicht überschreiten, sowie letztwillige Zuwendungen an Personen im Dienstverhältnis des Erblassers bis zu einer Jahresrente von 50 fl. oder einem Kapital bis 500 fl. bleiben steuerfrei. Weitere Erleichterungen sind angeordnet für den Fall, daß Grundstücke einen im Gesetz angegebenen minder erheblichen Wert haben und der Übergang von Eltern auf Kindern erfolgt (Gesetz vom 31. März 1890). Besteht der Anfall aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen, so werden die Schulden, selbst die Hypothekenschulden, zunächst vom beweglichen Vermögen abgerechnet. Vermögensübertragungen von Eltern an Schwiegerkinder und von Stiefeltern auf Stiefkinder sind den Übertragungen von Eltern an die Kinder gleichgestellt.

2. Frankreich.[1]) Die französische Erbschaftsbesteuerung bildet — mit Einschluß der Schenkungssteuer — einen Teil des Enregristrement. An die Erbschaftssteuer ist eine förmliche Schenkungssteuer angefügt, welche die Übertragungen unter Lebenden zu unentgeltlichem Titel einschließlich derjenigen unter den nächsten Verwandten in gerader Linie trifft. Die Gesetzgebung der Revolutionsära hat aber diese Abgaben keineswegs neu und selbständig geschaffen, sondern lediglich, wie so häufig im Bereiche des Steuerwesens, die Errungenschaften den Ancien Régime rezipiert und im einzelnen weiter gebildet. Nach ihrem Charakter war die französische Erbschaftssteuer eine Handveränderungsabgabe, keine Bereicherungsteuer. Daher kannte sie auch keinen Schuldenabzug, sondern traf den Bruttoertrag der Anfälle. Dieser erhebliche Mangel des in der Hauptsache heute noch geltenden Gesetze vom 12. Dezember 1798 wurde durch ein Gesetz vom 26. Februar 1901 beseitigt. Ein Gesetz vom 30. März 1902 hat dann die Steuersätze

1) Schanz, Die Reform der französischen Erbschaftssteuer durch Finanzgesetz vom 26. Februar 1901. Finanzarchiv: 18, S. 727—740.

für Erbschaften von über 1 Mill. Frs. noch erhöht.[1]) Der neue Rechtsstand läßt jetzt auch den Abzug der Schulden zu. Über die Behandlung des Schuldenabzugs hat das Gesetz besondere Grundsätze aufgestellt. Somit hat auch das französische Recht das Bereicherungsprinzip angenommen. Die Steuersätze haben vielfache Veränderungen erfahren. Besonders wichtig sind die 25 proz. Zuschläge, welche 1873 eingeführt wurden, mit zur Erschließung neuer Finanzquellen nach dem Kriege.

Die Steuersätze betragen jetzt für den Bruchteil des Reinanfalls:

Erbanfälle von:	Direkte Linie: %	Ehegatten: %	Brüder und Schwestern: %	Onkel, Tanten, Neffen, Nichten: %	Großonkel, Großtanten, Großneffen, Großnichten, Geschwisterkinder: %	Verwandte des 5. und 6. Grades: %	Übrige Erben: %
1 000 bis 2 000 Fr.	1,00	3,75	8,50	10,00	12,00	14,00	15,00
2 000 „ 10 000 „	1,25	4,00	9,00	10,50	12,50	14,50	15,50
10 000 „ 50 000 „	1,50	4,50	9,50	11,00	13,00	15,00	16,00
50 000 „ 100 000 „	1,75	5,00	10,00	11,50	13,50	15,50	16,50
100 000 „ 250 000 „	2,00	5,50	10,50	12,00	14,00	16,00	17,00
250 000 „ 500 000 „	2,50	6,00	11,00	12,50	14,50	16,50	17,50
500 000 „ 1 000 000 „	2,50	6,50	11,50	13,00	15,00	17,00	18,00
1 000 000 „ 2 000 000 „	3,00	7,00	12,00	13,50	15,50	17,50	18,50
2 000 000 „ 5 000 000 „	3,50	7,50	12,50	14,00	16,00	18,00	19,00
5 000 000 „ 10 000 000 „	4,00	8,00	13,00	14,50	16,50	18,50	19,50
10 000 000 „ 50 000 000 „	4,50	8,50	13,50	15,00	17,00	19,00	20,00
über 50 000 000 „	5,00	9,00	14,00	15,50	17,50	19.50	20,50

Bei Schenkungen unter Lebenden bestehen zum Teil etwas andere und zwar niedrigere Sätze. Die Steuerpflicht aber setzt voraus, daß die Schenkungen gerichtlich oder notariell beurkundet werden, oder von privaten Beurkundungen vor Gericht Gebrauch gemacht wird, oder, daß die Schenkungen unbewegliches Vermögen betreffen. Auch hier hat das Gesetz vom 26. Februar 1901 den Rechtsstand vereinfacht.

3. England.[2]) Das britische Erbschaftssteuersystem ist nur

1) Bulletin de Stat. et Lég. comp. t. 51 (26. Jg.) p. 278.

2) H. L. Wagner, Die englische Erbsteuerreform v. 1894. Ztschr. f. Volksw., Soz. pol. u. Verw. Bd. 8 S. 315—327; Schuster, Die englische Erb-

aus seinem geschichtlichen Werden zu verstehen und hat sich im Laufe der Zeiten in einer Mehrzahl von einzelnen Steuergliedern herausgebildet. Der älteste Bestandteil der Erbschaftssteuer war die Probate Duty und erfaßte den gesamten Mobiliarnachlaß. Sie ist hervorgegangen aus den Stempelabgaben, die für die Bestätigung (probatio) des vom englischen Rechte bei jedem Erbfall in Mobilien vorgeschriebenen und im Testament bestimmten oder durch das Gericht ernannten Erbschaftsverwalters (executor — administrator) erhoben wurden. Von 1694—1894 hat sie mancherlei Umbildungen erfahren (1697, 1779, 1783, 1789, 1795, 1801, 1804, 1815, 1880 usw.) und ist zu einer proportionalen Abgabe nach drei Wertklassen mit abgestuften Steuersätzen geworden (100—500 Pfd. St.: 1 Pfd. St.; 500—1000 Pfd. St.: 1 Pfd. St. 5 Sh. für je 50 Pfd. St.; über 1000 Pfd. St.: 3 Pfd. St. für je 100 Pfd. St.). Die 1780 begründete Legacy Duty traf gleichfalls den Mobiliarnachlaß in bestimmten Fällen, wurde aber im Laufe der Zeit immer mehr erweitert, auf das bewegliche Vermögen überhaupt ausgedehnt und mit progressiven Sätzen ausgestattet, die nach dem Verwandtschaftsgrad des Erben zum Erblasser abgestuft sind. Die Account Duty, 1881 errichtet, sollte die Lücken dieser beiden Erbschaftssteuern ausfüllen und war in denjenigen (drei) Fällen zu entrichten, in denen ein Nachlaßverwalter nicht erforderlich war. Der Erbe hatte statt dessen eine Aufstellung in beeidigter Form (account) einzureichen, die stempelpflichtig war.

Erst 1853 wurde auch das unbewegliche Vermögen von einer Erbschaftssteuer getroffen, was bisher durch den Einfluß der Grundbesitzer auf die Gesetzgebung vereitelt worden war. Diese Succession Duty traf den unbeweglichen Nachlaß und zwar nach dem als Leibrente berechneten Nutzungswert für den Erben. Sie hatte progressive Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrade, die die nämlichen waren, wie bei der Legacy Duty. 1889 wurden die Steuersätze der Succession Duty stark erhöht. Zu diesen vier Steuergliedern kam 1889 (Göschens Steuerreform) noch die Estate Duty, die mit 1% von allen Erbmassen von mehr als 10000 Pfd. St. zu entrichten war.

Durch Finance Act von 1894 (57 and 58 Vict. c. 30) wurde dieses komplizierte System wesentlich vereinfacht. Es werden jetzt

schaftssteuerreform. Archiv f. öff. Recht X. (1895); Inhülsen, Die englischen Nachlaßsteuern. Jahrb. f. Nat. u. Stat. III. F. 16 S. 794—807. Für die ältere Zeit: Leser, Die britische Erbschaftsbesteuerung. Ztschr. f. Staatsw. 1881; vergl. auch Schanz, Art. „Erbschaftssteuer“ im Hdwörterb. d. Staatsw. a. a. O.

nur mehr zwei Grundformen der Erbschaftssteuer in 3 bezw. 4 Gliedern erhoben, unter prinzipieller Gleichstellung des beweglichen und unbeweglichen Vermögens (Harcourts Reform).

1. Die Estate Duty trifft das ganze Vermögen des Erblassers, über welches dieser verfügen konnte. Hiervon bestehen nur ganz unerhebliche Ausnahmen. Auch Schenkungen des Erblassers während des letzten Lebensjahres fallen unter diese Steuer, sie erstreckt sich auf bewegliches und unbewegliches Vermögen gemeinsam. Die progressiven Steuersätze sind die folgenden:

bei Vermögen	von	100	bis	500	£	1	%
"	"	500	"	1 000	"	2	"
"	"	1 000	"	10 000	"	3	"
"	"	10 000	"	25 000	"	4	"
"	"	25 000	"	50 000	"	4,5	"
"	"	50 000	"	75 000	"	5	"
"	"	75 000	"	100 000	"	5,5	"
"	"	100 000	"	150 000	"	6	"
"	"	150 000	"	250 000	"	6,5	"
"	"	250 000	"	500 000	"	7	"
"	"	500 000	"	1 000 000	"	7,5	"
"	"		über	1 000 000	"	8	"

Vermögen unter 100 Pfd. St. sind steuerfrei. Vermögen von 100—500 Pfd. St. unterliegen nach Wahl des Pflichtigen ev. einer fixen Steuer und zwar von 30 sh. bei einem Anfall von 100—500 Pfd. St. und von 50 sh. bei einem solchen von 300—500 St. Gebundenes, d. h. nur zu Nießbrauch übertragenes Vermögen (settled property) ist einer einmaligen Abgabe von 1 %, der Settlement Duty, unterworfen, welche die Estate Duty ersetzt.

2. Die Legacy und Succession Duty sind Ergänzungssteuern zur Estate Duty. Die erstere trifft das bewegliche, die letztere das unbewegliche Vermögen. Beide sind als eine steuerpolitische Einheit zu betrachten. Als Grundlage der Bemessung dient beim beweglichen wie beim unbeweglichen Vermögen der Kapitalwert, welcher vom Verlassenschaftsverwalter aufzuweisen ist. Die Steuerbehörden sind befugt, durch vereidigte Taxatoren das steuerpflichtige Vermögen abschätzen zu lassen. Aszendenten und Deszendenten, wenn sie die Estate Duty entrichtet haben, sowie alle Anfälle bis zu 1000 Pfd. St. sind steuerfrei. Die Steuersätze für beide Steuern zusammen betragen:

a) 1 % bei Anfällen an Aszendenten (soweit keine Befreiung vorliegt);

b) 3 % bei Anfällen an Geschwister und Geschwisternachkommen;
c) 5 % bei Anfällen an Onkel und Tanten;
d) 6 % bei Anfällen an Großonkel und Großtanten;
e) 10 % bei Anfällen an andere Personen.

Im Zusammenhang mit der geplanten Reform der britischen Einkommensteuer (s. o. S. 395), die einen Steuerausfall durch eine weitere Entlastung der mittleren Einkommen bedingt, ist eine Erhöhung der Erbschaftssteuer für Nachlässe von mehr als 150000 Pfd. St. vorgeschlagen worden. Sie soll je nach der Größe der Erbportion 10—15 % betragen.

In ähnlicher Weise haben die meisten Staaten die Erbschaftssteuer geordnet. Die meisten unter ihnen besteuern auch die Erbschaften, die in direkter Linie vom Erblasser auf den Erben übergehen (Italien, Belgien, Rußland). Holland und die Schweizer Kantone haben sich aber mehr der deutschen Rechtsentwickelung angeschlossen. Allgemein anerkanntes Prinzip ist die Progression der Steuersätze nach dem Verwandtschaftsgrad.

§ 10. **Die Wertzuwachssteuer.**[1]) Wir verstehen unter Wertzuwachssteuer eine besondere Vermögenssteuer, die den Zuwachs an Geld- und Kapitalwert an bestimmten Vermögensobjekten zu treffen sucht und zwar beim Besitzwechsel. In diesem allgemeinen Sinn ist die Wertzuwachssteuer gleichbedeutend mit einer generellen Besteuerung der sogenannten Konjunkturgewinne überhaupt. Sie sucht daher alle Gewinne auf, die durch zufällige, außerhalb der Verdienste des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts liegende Umstände entstanden sind und von diesem auch nicht wesentlich beeinflußt werden können. Da es sich stets um bereits realisierte

1) Wagner, Finanzwissenschaft Bd. II. 2. Aufl. Leipzig 1890, § 236 ff. S. 576—595; Wagner rechnet hier auch die Erbschaften und Schenkungen zu den Konjunkturgewinnen; Brunhuber, Die Wertzuwachssteuer. Jena 1906; Bredt, Der Wertzuwachs an Grundstücken und seine Besteuerung in Preußen. Berlin 1907; Pabst, Zur Beseitigung der kommunalen Grund- und Gebäudesteuer. Zeitschr. f. Staatsw. 1899—1900; Pabst, Die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses von Grund und Boden. Jahrb. f. Nat. u. Stat. III. F. Bd. 25 (1904); Koeppe, Ist die Wertzuwachssteuer überwälzbar? Finanzarchiv: 23 (1906); Koeppe, Die Wertzuwachssteuer. Jahrb. f. Bodenreform II. Jena 1906; Koeppe, Über die zeitliche Begrenzung des steuerpflichtigen Wertzuwachses am Grund und Boden. Ebenda II. 1906; Ehlert, Zur Wertzuwachssteuer. Jahrb. f. Nat. u. St. 3 F. Bd. 32 (1906); Jäger, Zur Rechtfertigung der Zuwachssteuer. Jahrb. f. Bodenreform II. 1906; Kumpmann, Die Wertzuwachssteuer und ihre prinzipielle und praktische Bedeutung. 24. Erg. Hft. zur Zeitchr. f. Staatsw. Tübingen 1907; v. Schrenck, Zur Frage der kommunalen Wertzuwachssteuer mit besonderer Beziehung auf Riga. Riga 1907.

Gewinne handelt, so vermögen die bereits vorhandenen Formen der Erwerbsbesteuerung diese Funktion nicht zu erfüllen. Es bedarf daher zur Lösung besonderer Steuerformen.

Die Wertzuwachssteuer ist in ihrem steuertechnischen Aufbau aus zwei prinzipiell verschiedenen Bestandteilen entstanden. Einmal ist sie eine Verkehrssteuer, da das Steuerobjekt, der Wertzuwachs beim Besitzwechsel, also beim Vermögensübergang getroffen wird; sie ist also zunächst eine Form der Umsatzsteuer und insofern liegt eine vom Rechtssubjekt gewollte Handlung, ein freiwilliges Rechtsgeschäft vor. Sodann aber ist der Inhalt dieses Rechtsgeschäfts im wesentlichen unabhängig von dem Willen und von der Machtsphäre des Rechtssubjekts. Denn die dem Rechtsgeschäft zugrunde liegende Tatsache, daß sich in der Substanz des Vermögens Veränderungen vollzogen haben, die ohne Zutun, Eingriffe oder Verdienste des Eigentümers Vermögen vermehrend wirken, zeigt seine in der Hauptsache passive Stellung. Wir dürfen daher von einem passiven Verkehr sprechen. Die Wertzuwachssteuer charakterisiert sich demgemäß auch als ergänzende Vermögenssteuer, die periodisch beim Besitzwechsel nach Maßgabe der erreichten Wertmehrung erhoben wird. So erscheint sie gleichsam als potenzierte Form der Umsatzsteuer, indem sie die Tatsache des Vermögensübergangs weiter differenziert und nicht nur den Umsatz, sondern auch dessen wirtschaftliche Bedeutung berücksichtigt. Durch diese letzte Eigentümlichkeit hat sie sich von dieser nahe verwandten Verkehrssteuer abgewandt und sich der Vermögenssteuer genähert, ohne mit jener die letzten Bande zu lösen. Man kann sie also mit Recht eine „verkehrssteuerartige“ Vermögenssteuer nennen und ihre nächsten Verwandten und Gruppengenossen sind die Erbschafts- und Schenkungssteuern.

In dieser Anwendung ist das Prinzip der Wertzuwachssteuer an sich auf keine besondere Art des Vermögens beschränkt. Es kann bewegliches wie unbewegliches Vermögen in den Kreis der Besteuerung hereinziehen. Neben den Kapitalgewinnen aus der Veräußerung von städtischem Grundbesitz können auch solche aus dem Verkauf von Waren, Wertpapieren und endlich die Lotteriegewinne und ähnliche Spielgewinne inbetracht kommen. Soweit ist der Gesetzgeber nicht gegangen. Vielmehr hat er der Wertzuwachssteuer einen begrenzteren Wirkungskreis zugewiesen. Die wichtigsten Merkmale sind daher folgende:

1. Beschränkung auf den städtischen Grundbesitz und den industriellen Boden. Zunächst hängt die Wert-

zuwachssteuer mit der städtischen Bodenpolitik und der ganzen Bodenfrage in den Städten zusammen, da die Eigenart des Bodens als Standort der Wohnungen von größter sozialer Bedeutung ist. Die Grundfläche, die sich dazu infolge der Lage zu der Konzentration des Wirtschaftslebens eignet, ist beschränkt. Einem derartigen begrenzten Angebot von Baugrundstücken steht aber eine steigende Nachfrage nach Wohnungen in nie ruhender Vorwärtsbewegung mit der Zunahme der Volksdichte und der intensiveren Gestaltung des Verkehrs gegenüber. Dem Prozesse der Einverleibung von ländlichen Grundstücken an der Peripherie der Städte in den Bebauungsplan geht ein anderer innerhalb der Stadt parallel, der durch die Lage zum Markte und an den Hauptadern des Verkehrs Wertverschiebungen und Wertsteigerungen hervorruft. Dadurch erhält der Bodenbesitz eine Art Monopolcharakter durch die Unvermehrbarkeit und beschränkte Vermehrbarkeit der tauglichen und inbetracht kommenden Grundstücke. Diese Stellung kann leicht zu privatkapitalistischer Ausbeutung der Gesamtheit zu gunsten einzelner führen und allgemeinen, sozialen Schaden stiften. Endlich ist der Wertzuwachs in der Tat ein „unverdienter" Erwerb; denn die Wertbildung geht aus Ursachen und Entwickelungstendenzen hervor, auf die der Bodeneigentümer nach Maß und Umfang ohne Einfluß ist. Dagegen ist die Gesamtheit der wirtschaftlich tätigen Personen an diesem Resultate gemeinsam durch wirtschaftliches Schaffen beteiligt. Es ist also billig, daß der Gesamtheit auch ein Teil des Gesamterfolgs in der Form einer Steuer zufließt. Ein ähnlicher Vorgang, wenn auch in den wirkenden Ursachen etwas verschieden, liegt bei den durch industrielle Ausbeutung genutzten Grundstücken vor, die teils Bodenschätze (Kohlen, Eisen, Erze usw.) bergen, teils der Standort industrieller Unternehmungen sind. Auch hier entstehen Steigerungen an Bodenwerten durch wirtschaftliches Geschehen und damit „unverdienter" Erwerb solcher bisher rein landwirtschaftlicher Bodenflächen, wenn und insoweit sie in das Bereich industrieller Anlagen hereingezogen werden. Was vom Monopolcharakter des städtischen Grundbesitzes gilt, das findet auch hier analoge Anwendung. Es ist darum richtig, auch den industriellen Boden der Wertzuwachssteuer zu unterwerfen.

2. Zusammenhang mit den kommunalen Finanzen. Die Wertzuwachssteuer ist zum zweiten mit den städtischen Finanzen in Verbindung zu bringen. Sie ist eine finanzpolitische Notwendigkeit der neueren Entwickelung der städtischen Finanz-

haushalte. Für unsere Groß- und Industriestädte wird die Deckung des kommunalen Aufwands immer schwieriger, besonders in dem Grade als die älteren Finanzmittel mit ihrem wesentlich stabilen Charakter und ihren wenig wachsenden Erträgen den rasch fortschreitenden Ausgaben nicht folgen konnten. Ihre Steigerung mußte auch sonst mit anderweiten großen Opfern erkauft werden. Mit Recht hat man aber geglaubt, das Prinzip der Wertzuwachssteuer in ihrer Anwendung nicht auf die städtischen Gemeinwesen beschränken zu sollen. Vielmehr hat man sie allen kommunalen Finanzen zugänglich gemacht. So haben nach der ratio legis, wenn auch im Wortlaut nicht positiv ausgedrückt nach dem Kreisabgabengesetz vom 23. April 1906 in Preußen auch die Kreise die Befugnis, Wertzuwachssteuern einzuführen. Andererseits scheint das Vorgehen der bayerischen Antragsteller Jäger-Schirmer aus dem Jahre 1902 nicht einwandfrei, die eine Beteiligung von Staat und Gemeinde zu je 10 Prozent an dem beim Besitzwechsel festzustellenden unverdienten Wertzuwachse in allen Gemeinden verlangten, in denen der Volkszuwachs seit der letzten Volkszählung den Landesdurchschnitt etwa um das fünffache überschritten hat. Diese Beschränkung und die Benutzung der Wertzuwachssteuer ist nicht zu empfehlen.

3. Die Begrenzung des Wertzuwachses. Steuerobjekt ist der Wertzuwachs. Von diesem wird eine Abgabe erhoben beim freiwilligen Verkauf von bebauten und unbebauten Grundstücken in Städten nach dem Maße des seit dem letzten Besitzwechsel festgestellten Zuwachses an Kapitalwert. Sie trifft also nur das städtische Immobiliarvermögen beim Besitzwechsel, nicht jeden Wertverkehr als solchen, auch nicht den Immobiliarverkehr schlechthin, sondern schließt den ländlichen Grundstücksverkehr aus. Bei Zwangsversteigerungen wird die Wertzuwachssteuer nicht erhoben. Ferner wird auch nicht jeder Wertzuwachs an städtischen Grundstücken getroffen, sondern nur derjenige, der seit dem letzten Besitzwechsel ein bestimmtes Maß überschritten hat, z. B. von 20 oder 30 Prozent an. Die Wertsteigerungen, die diese Grenze nicht erreichen, bleiben steuerfrei. Dadurch werden die normalen Wertveränderungen aus den Konjunkturgewinnen ausgeschaltet und auch die Geldwertschwankungen berücksichtigt. Außerdem muß der Besitzwechsel innerhalb einer bestimmten Frist eintreten, z. B. innerhalb 5 oder 6 Jahren. Liegt zwischen den beiden Besitzwechselvorgängen ein längeres Intervall, so wird die Wertzuwachssteuer nicht erhoben. Man will also nur den spekulativen Besitz-

wechsel treffen, und diesen solange, als eine etwaige Veränderung des Geldwertes nicht einen natürlichen Ausgleich geschaffen hat. Die Frist, innerhalb welcher ein solcher steuerpflichtiger Besitzwechsel stattfinden muß, ist kürzer bemessen bei unbebauten und länger bemessen bei bebauten Grundstücken. Verkauf und Tausch sind einander gleichgestellt.

4. Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuersätze. Steuersubjekt ist der Veräußerer des Grundstücks, der auch allein für den richtigen Eingang der Steuer haftbar ist. Beim Übergang der Grundstücke an Erwerber, die nach den geltenden Rechtsnormen für Erwerbungen vom Veräußerer von der Erbschaftssteuer befreit sind, wird die Wertzuwachssteuer nicht erhoben. Steuerobjekt ist derjenige Kapitalbetrag, um den die Kaufsumme seit dem letzten Besitzwechsel gestiegen ist, also die Kapitaldifferenz zwischen dem letzten Erwerb und dem gegenwärtigen. Die Grundschulden dürfen in Abzug gestellt werden. Als Wert ist der gemeine Wert oder der Verkehrswert anzunehmen. Eine Mehrzahl von Grundsätzen und formellen Vorschriften regeln dessen Berechnung. Die Steuersätze sind degressiv, die mit steigenden Prozenten des Wertzuwachses wachsen, bis sie einen Maximalbetrag, z. B. 25% erreicht haben. Bisweilen sind sie auch nach der Dauer des Besitzes abgestuft: sie steigen je kürzer die Besitzdauer war. Für einzelne Fälle sind noch verschiedene Erleichterungen vorgesehen.

Eine Erweiterung der Wertzuwachssteuer liegt dann vor, wenn sie nicht nur im Falle des Besitzwechsels erhoben wird, sondern auch ohne solchen nach einem bestimmten Fristverlauf z. B. alle 25 Jahre (Brunhuber: „Direkte Wertzuwachssteuer"). Dies würde aber eine unzulässige Verallgemeinerung des Steuer- oder Gebührenäquivalents darstellen (s. o. § 7 unter S. 426) und widerstreitet somit dem Grundgedanken des letzteren, das seine prinzipielle und steuerpolitische Berechtigung aus der Tatsache schöpft, daß die Vermögenskomplexe der toten Hand eben dem Verkehr und daher den Besitzwechselabgaben entzogen sind. Diese Art des Wertzuwachses muß vielmehr im Rahmen der sonstigen Erwerbsbesteuerung berücksichtigt werden, die so eingerichtet sein muß, daß das wachsende Einkommen aus solchen Wertsteigerungen in den höheren, regelmäßigen Steuerleistungen zum Ausdruck kommt. Es ist aber ohnehin der Fall, wo die Gebäudesteuer in der Form der Grundwertsteuer erhoben wird.

Dagegen erscheint die Wertzuwachssteuer in etwas modifizierter Gestalt passend zur Erfassung der Spiel- und Lotteriegewinne.

Dabei handelt es sich um eine Anwendung der Konjunkturbesteuerung auf „unverdienten" Erwerb in der Form mobiler Kapitalzugänge.

5. Materialien zur Wertzuwachssteuer.

Geltendes Recht. Die Verordnung vom 2. September 1898 betreffend den Landerwerb im deutschen Kiautschou-Gebiete verpflichtet die Käufer von Ländereien bei einer Wiederveräußerung der von ihnen erstandenen Grundstücke 33⅓ Proz. des dabei erzielten Reingewinns an das Gouvernement abzuführen. Außerdem behält sich das Gouvernement vor, bei Grundstücken, die innerhalb 25 Jahren den Eigentümer durch freiwilligen Verkauf nicht gewechselt haben, eine besondere, einmalige Abgabe zu erheben, die nach dem zur Zeit der Abgabeleistung geschätzten Werte der Grundstücke zu erheben ist (Verallgemeinerung des sogenannten Gebührenäquivalents auf allen Grundbesitz!). — Das Kr. A. Gesetz vom 23. April 1906 in Preußen hat nunmehr auch für die Kreise die Ausgestaltung der Umsatzsteuer zur Wertzuwachssteuer vorgesehen. Schon durch das K. A. Gesetz vom 14. Juli 1893 (§§ 13, 18, 82) war den Gemeinden diese Möglichkeit erschlossen worden. Von den preußischen Großstädten hat zuerst Frankfurt a. M. im Jahre 1904 die Wertzuwachssteuer im Zusammenhang mit einer 20 prozentigen Umsatzsteuer, dem „Währschaftsgeld", eingeführt. Zu dieser Abgabe werden Zuschläge erhoben, wenn seit dem letzten Eigentumswechsel eine Frist von mehr als 20 Jahren bei bebauten und von mehr als 10 Jahren bei unbebauten Grundstücken verflossen ist. Die Abgabe wird in Prozenten des Erwerbspreises erhoben und beträgt bei bebauten Grundstücken je nach dem Fristverlauf (20—30, 30—40, über 40 Jahre) je 1, 1½ und 2 Proz.; und bei unbebauten Grundstücken von 10 Jahren ab von je 10 zu 10 Jahren 1, 2, 3, 4, 5, 6 Proz. Sind seit dem letzten Eigentumswechsel weniger als 5 Jahre bei bebauten und weniger als 10 Jahre bei unbebauten Grundstücken verflossen, so werden, falls die Wertsteigerung mehr als 30 Proz. des früheren Erwerbspreises beträgt, weitere Zuschläge erhoben und zwar:

bei einer Wertsteigerung von	30—35 %	5 % vom Erwerbspreis
„ „ „ „	35—40 „	6 „ „ „
„ „ „ „	40—45 „	7 „ „ „
„ „ „ „	45—50 „	8 „ „ „
„ „ „ „	50—55 „	9 „ „ „
„ „ „ „	55—60 „	10 „ „ „

und steigen mit 5 Proz. der Wertsteigerung um 1 Proz. bis zum Höchstbetrag von 25 Proz.

Steuerpläne: Seit 1904 ist eine größere Zahl von Groß- und Industriestädten dem Problem der W. näher getreten, wie Köln, Dortmund, Gelsenkirchen, Essen, Berlin, der Vorort Weißensee, Kreuznach u. a. m. Auch in den süddeutschen Staaten, in Bayern, Sachsen, Baden und Hessen hat man 1902—1904 derartige Steuerprojekte erwogen, die in dessen einstweilen noch nicht zum Abschluß gelangt sind.

IV. Die Verkehrssteuern.

§ 1. Wesen und Begründung der Verkehrssteuern.[1]) Die wissenschaftliche Darstellung und systematische Behandlung der Verkehrssteuern begegnet mancherlei Schwierigkeiten. Denn wir haben es bei ihnen zunächst zu tun mit einem von der Wissenschaft aufgestellten Begriff, mit einer Formulierung, die prinzipiellen Erwägungen entspringt und daher auf einer logischen Grundlage aufgebaut ist. Die Gesetzgebung und das geltende Recht sind auf dieser Bahn der Wissenschaft noch nicht oder doch nur in beschränktem Maße nachgefolgt. Diese Tatsache ist bereits an anderer Stelle in diesem Werke nachgewiesen worden (II. Buch § 5 S. 108 a. E.).

Mit dem Ausdrucke Verkehrssteuern bezeichnen wir in der Finanzwissenschaft diejenige Gruppe im Bau der Erwerbsbesteuerung, welche die funktionellen Wirkungen des Verkehrs bei der Vermögens- und Einkommensbildung berücksichtigen und ihn als konstitutives Element bei Gestaltung und Geartung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steuertechnisch erfassen soll. Die nähere Begründung dieser Steuerart ist bereits früher bei der Ableitung der Erwerbsbesteuerung (III. Buch: 1. Kapitel III. § 3 S. 211) und bei der Darstellung der Vermögenssteuer (III. Buch: 2. Kapitel III § 2 S. 406) versucht worden.

Die Verkehrssteuern knüpfen, wie ihr Name sagt, an den wirtschaftlichen Verkehr an. Jeder Wirtschaftsbetrieb beruht auf einem Zusammenwirken des relativ-festen und des relativ-flüssigen Wertbestandes (vergleiche oben III. Buch: 1. Kapitel III § 2 S. 200 ff.) der Produktions- und Erwerbsmittel, über die das leitende Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft verfügt. Jener, die großen Typen des Vermögens und Besitzes (stehendes Kapital) und dieser, die variablen Elemente der Einzelwirtschaft, die vorübergehenden, jeweils in den Fluß der wirtschaftlich-technischen Bewegung gestellten Mittel, die im Gefüge des Wirtschaftsbetriebes nicht zur Auswirkung kommen, sondern eine vermittelnde Verrichtung im privatwirtschaftlichen Erwerbssystem erfüllen, sind die konstitutiven Elemente der Ver-

1) Über die literargeschichtliche Entwickelung vergl. den folgenden § 2 passim und die Literaturnachweise; ferner: v. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrssteuern. Finanzarchiv 7, S. 401—436; ebenso meinen Art. „Verkehrssteuern" im „Wörterb. der Volksw." 2. Aufl. Bd. 2. S. 1172—1174; Hausmann, Verkehrssteuern. Berlin 1894; Kleinwächter, Gebühren und Verkehrssteuern. Jahrb. f. Nat. u. St. III. F. Bd. 29, S. 433—466.

mögens- und Einkommensbildung in der verkehrswirtschaftlichen Organisation der Volkswirtschaft.

Dasjenige ökonomisch-technische Prinzip, das als treibende Kraft die Gestaltung und Veränderung des relativ-flüssigen Wertbestandes beherrscht, nennen wir Verkehr. Er stellt sich dar als ein äußerlicher, auf ein konkretes Ziel hinstrebender Eingriff des Wirtschafters, der durch bewußte Handlungen und gewollte Rechtsgeschäfte bestimmte Veränderungen im Vermögensbestande seiner Wirtschaft veranlaßt. Für das Prinzip des Verkehrs ist es dabei gleichgültig, ob die Handlungen an sich freiwillig sind, weil ein wirtschaftlicher Erfolg oder ein Vermögensgewinn erwartet wird, oder ob sie unter dem Drucke eines materiellen oder formellen Zwanges erfolgen, weil bestimmte Tatsachen dazu nötigen. Entscheidend für die Beurteilung ist nur ein vom Rechtssubjekt veranlaßter Vorgang, bei dem die wirkende Ursache eine aktive Betätigung des Willens des Subjekts ist. Der wirtschaftliche Verkehr ist hier ein aktiver Verkehr. Das Resultat ist darum ein bewußter Wechsel im Vermögensbesitz, den wir als Vermögensübertragung ansprechen dürfen. Diesem aktiven wirtschaftlichen Geschehen gegenüber gibt es aber auch passive Lebensäußerungen des Verkehrs, wo sich Veränderungen in der Substanz des Vermögens oder in den Vermögenswerten ohne Zutun oder ohne wesentliche Verdienste des leitenden Rechts- und Wirtschaftssubjekts vollziehen, dieses sich vielmehr passiv verhält, wie bei Erbschaft, Schenkung oder Wertzuwachs, und wir daher mit Recht von einem Vermögensübergang sprechen können.

Nur im Sinne des aktiven Verkehrs kommen diese Vorgänge für die Verkehrssteuern inbetracht.[1]

Das Ganze dieser einzelnen Akte und Einwirkungen des aktiven Verkehrs zu einem einheitlichen Begriffe entwickelt, wirkt an der Vermögens- und Einkommensbildung im Gefüge der wirtschaftlichen Prozesse mit, indem es das rohe Material zum wirklichen Einkommen umbildet und überleitet. Diese funktionellen Wirkungen des Verkehrs in steuertechnische Formen zugießen, ist die Aufgabe eines Systems von Verkehrssteuern. Diese sind daher in einem gewissen Sinne Abstämmlinge der Vermögenssteuern, von

1) Ich habe in diesem Punkte, der auch für die systematische Gliederung der Verkehrssteuern von Bedeutung ist, hier, wie schon vorher im Art. „Verkehrssteuern" in der 2. Auflage des „Wörterb. der Volksw." meine Ansicht wesentlich modifiziert und den Umfang dieser Steuerart eingeengt. Vergl. auch oben Anm. 1 auf S. 199.

denen sie einen besonderen Bestandteil bilden. Denn sie gehen nicht vom Ertrag oder Einkommen selbst aus, sondern nehmen als Steuerobjekte und als Bemessungsgrundlage das Vermögen oder Vermögensteile an. Sie sind aber andererseits mit weiteren, speziellen steuerpolitischen Aufgaben ausgestattet, die nicht sofort sichtbar an der Oberfläche der wirtschaftlichen Vorgänge liegen, sondern haben ihren Wirkungskreis verhüllt und sind nur an ihren schließlichen Ergebnissen beim Wirtschaftserfolg erkennbar. Ihnen liegt das Prinzip zu Grunde, die keimenden Elemente der Wertbildung steuertechnisch zu erfassen (potenzielle Besteuerung). Sie dürfen daher beanspruchen, eine selbständige, von den andern Steuerarten auch systematisch losgelöste Stellung im Bau der modernen Erwerbsbesteuerung zu erhalten.

Die Ertrags- und ergänzenden Vermögenssteuern treffen quantitativ die Produktion und den Erwerb ohne Rücksicht auf den beim Rechtssubjekte in einer Durchgangsstufe befindlichen und daher auszuscheidenden Werbungsaufwand (privatwirtschaftliche Kosten, Werbungskosten). Die Einkommenssteuer dagegen berücksichtigt ihrerseits qualitativ die durch die Persönlichkeit des Wirtschafters bedingten und aus der Eigenart des Wirtschaftsbetriebs hervorgehenden Besonderheiten im Einzelfall nach Abzug jenes Werbungsaufwandes. Durch jene ist gleichsam der Ausgangspunkt, durch diese der Schlußpunkt im Prozesse der Vermögens- und Einkommensbildung der Steuerleistung unterworfen worden. Die Lücke, die zwischen beiden offen liegt, und die Zwischenglieder, die sich zwischen beide einschieben, bedürfen daher noch einer besonderen Steuerform. Einem System der Verkehrssteuern ist deshalb eine doppelte Verrichtung übertragen. Einmal haben sie die allmählige Entwickelung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie sie durch Eingreifen des relativ-flüssigen Wertbestands in den Produktions- und Erwerbsprozeß zum Ausdruck kommt, steuertechnisch zu verfolgen. Sodann aber erfassen sie alle konstitutiven Elemente der Einkommensbildung, die sich beim Wirtschafter nur in einer Durchgangsstufe befinden, wieder ausscheiden und dann andern Wirtschaften als Aktivanteile oder einzelwirtschaftliches Einkommen zufallen. Die Verkehrssteuern repräsentieren dabei die Belastung der mehr mobilen Elemente beim Produktionsprozeß und bei der Vermögens- und Einkommensbildung. Diese aber sind als mittelbar treibende Faktoren meist nicht exakt meßbar, sondern nur approximativ zu schätzen und in ihrer Gesamterscheinung zu bestimmen. Die Funktionen der Verkehrsbesteuerung

sind teils volkswirtschaftliche, indem sie durch den Verkehr auf die Gestaltung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einwirkt, teils reichen sie über die nationalen Grenzen der Länder hinaus und gelangen zu weltwirtschaftlicher Bedeutung, indem sie bei den Beziehungen von Volk zu Volk den Zu- und Abfluß der Kapitalien als Regulator mit leiten.

Eine solche approximative Messung der einzelnen Verkehrsakte kann aber steuertechnisch nur erfassen die sich bekundende oder doch als wahrscheinlich und durchschnittlich anzunehmende Leistung, die präsumtiv im Prinzipe des Verkehrs für das wirtschaftliche Geschehen begründet ist oder doch nach aller Erfahrung begründet sein kann. Es ist also diese Kraftäußerung nur im Keime (potenziell) vorhanden, sie ist gleichsam noch Rohstoff und von der Arbeit und Geschicklichkeit des Wirtschafters wird es abhängen, ob und inwieweit sich daraus die wirtschaftliche Nutzwirkung ergibt. Die Verkehrssteuern wenden sich so mehr an die mittelbaren Produktionselemente im Gegensatz zu den Ertragssteuern, die an die unmittelbaren anknüpfen. Diese erfassen die Haupttypen des Besitzes und die großen Erwerbseinrichtungen, jene aber die Vorgänge, die der Vermögens- und Einkommensbildung ihre besondere Prägung geben. Jeder Verkehrsakt will einen wirtschaftlichen Erfolg oder einen vermögensrechtlichen Vorteil erzielen. Ob eine Wertvermehrung tatsächlich erreicht wird oder nicht, läßt sich erst nach Abschluß der Produktion oder des Erwerbes vielfach erst nach Ablauf der Wirtschaftsperiode feststellen. Hierin zeigt sich die Verwandtschaft mit den Ertragssteuern, wenn die Gewerbesteuer nach dem Anlage- und Betriebskapital veranlagt wird, so ist es zwar wahrscheinlich, daß eine Unternehmung mit bestimmten Geschäftskapital erfahrungsgemäß ein gewisses Durchschnittseinkommen erzielt. Mit Sicherheit läßt sich das Mehr oder Weniger des tatsächlichen Wirtschaftserfolges erst beurteilen, wenn die Bilanz gezogen ist. Ebenso werden Grundstücke einer bestimmten Bonität bei mittleren Produktionskosten, mittlerer Ernte und mittleren Getreidepreisen ein wahrscheinliches Einkommen abwerfen. Das Tatsächliche wird erst nach Absatz der Körnerfrüchte auf dem Markte zn ermitteln sein. In all diesen Fällen bei den Verkehrs- wie bei den Ertragssteuern liegt das Gemeinsame in der Substitution von Durchschnitten an Stelle der wirklichen Zahlen. Das Gleiche gilt von der Vermögenssteuer, die von der formalen Vermögensmasse auf die Einkünfte zurückschließt, sowie von den Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern,

die aus rein ziffermäßigen Vermögensvermehrungen den Begriff einer feststellbaren Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ableiten. Die Einkommensteuer hingegen nimmt als Bemessungsgrundlage das wirkliche Einkommen, das im Laufe des Kalenderjahres bezogen wird, und für die nicht feststehenden Einnahmen legt das neuere Steuerrecht (Preußen) die Ergebnisse der abgelaufenen Wirtschaftsperiode zu Grunde. Der Unterschied liegt hier in der Besteuerung, dessen was ist und dessen was sein soll.

Wie lassen sich nun diese Grundsätze anwenden auf Verkehrshandlungen verpflichtenden oder onerosen Inhalts? Es handelt sich um Rechtsgeschäfte, die eine Einzelwirtschaft belasten, und bei denen daher das unmittelbare Gewinnmoment fehlt, wie z. B. bei Schulden durch Wechselkredit oder beim Quittungsstempel. Auch in diesen Fällen wird eine produktive Tendenz ausgelöst, die für die Zukunft einen wirtschaftlichen Erfolg verspricht. Die Verkehrssteuer sucht aber eine generalisierende Auswertung des Verkehrsprinzips auf, von dem es in der Gegenwart unsicher ist, ob die vollendete Tatsache der vorgängigen Annahme auch wirklich entspricht. Parallelen liegen ja auch bei andern Steuern vor, z. B. bei den Ertragssteuern. Je mehr es natürlich der Steuergesetzgebung und den steuerrechtlichen Einrichtungen überhaupt gelingt, sich mit ihren durchschnittlichen Ansätzen der Wirklichkeit zu nähern, desto vollkommener wird auch die Ordnung der Verkehrsbesteuerung sein und desto besser kann sie ihre Aufgabe lösen.

Aus unserer Beweisführung ergibt sich somit die allgemeine Tatsache, daß das Prinzip der Verkehrsbesteuerung nicht die steuertechnische Erfassung eines erreichten Gewinns für die leistende Wirtschaft ist. Vielmehr ist ihre Funktion darauf gerichtet, durch eine Mehrzahl von einzelnen Steuererscheinungen den wirtschaftlichen, d. h. dem Erwerbe zugewendeten, Verkehr als solchen auf der breiten Grundlage einer Gesamterscheinung in den ökonomisch-technischen Prozessen des Wirtschaftslebens steuerpolitisch zu bewerten. Das System der Verkehrsbesteuerung ist aus diesen Gründen ein selbständiges und koordiniertes Glied der Erwerbsbesteuerung und begrifflich wie steuerpolitisch in dieser Erweiterung zu fassen.

Von den Gebühren und den Aufwandsteuern sind aber die Verkehrssteuern scharf zu trennen, wenn sie auch öfters gewisse äußere Ähnlichkeiten mit jenen aufweisen. Vor allem sind die Verkehrssteuern von den Gebühren durch das Prinzip der generellen Entgeltlichkeit verschieden, während dort die spezielle Vergeltung

herrscht. Denn bei den Verkehrssteuern findet keine individuelle Abrechnung von Fall zu Fall zwischen dem Pflichtigen und dem Staate statt. Allerdings können Gebühren in Verkehrssteuern übergehen. Dies geschieht vor allem in zwei Fällen: einmal, wenn der Zusammenhang zwischen behördlicher Leistung und der Gegenleistung des Pflichtigen aufgehoben ist und daher die Benutzung einer Amtshandlung ohne sachliche Motivierung nur im fiskalischen Interesse angeordnet und die Unterlassung mit Rechtsnachteilen oder gar mit Strafen bedroht wird; sodann aber, wenn die Abgabensätze so hoch bemessen sind, daß das angemessene Verhältnis zwischen dem Wert der Leistung und den Kosten der Gegenleistung des Pflichtigen aufgehoben ist. Die Verwandtschaft der Verkehrssteuern mit Aufwandsteuern liegt dagegen nur in einem formellen Zusammenhang. Denn einzelne Arten von Aufwandsteuern werden mitunter in Stempelform erhoben und sehen daher äußerlich den Verkehrssteuern ähnlich. Dabei ist aber zu beachten, ob der Zweck der Besteuerung auf die Belastung der Leistungsfähigkeit aus der Tatsache des Verbrauches oder Gebrauches von Nutzobjekten oder auf die Erfassung der in einem Verkehrsakt als ruhend präsumierten, schlummernden Beitragskraft gerichtet ist. Je nach dem Ausfall der Prüfung ist die Abgabe je eine Aufwandsteuer oder eine Verkehrssteuer. Spielkarten- und Zeitungsstempel sind daher keine Verkehrssteuern und ebensowenig die Tabaksteuer, die durch Banderolen, oder die Biersteuer, die durch Zapfmarken usw. erhoben wird.

§ 2. **Die dogmengeschichtliche Entwickelung.**[1] Die theoretischen Versuche, die Verkehrssteuern als eine selbständige Steuergruppe mit eigenartigem Entwickelungsprinzipe nachzuweisen, gehören erst der neueren Epoche der deutschen Finanzwissenschaft an. Die älteren Schriftsteller haben zwar auch Auflagen auf verkehrsrechtliche Vorgänge, auf Rechtsgeschäfte und obrigkeitliche Eintragungen erwähnt, haben aber darauf verzichtet, für diese eine besondere systematische Stellung herauszuarbeiten. Noch die deutschen Autoren vor Lorenz von Stein haben sich damit beschieden, die Verkehrssteuern in andern Steuerarten unterzubringen. Wir müssen hier drei verschiedene Richtungen unterscheiden. Die älteren deutschen Theoretiker, wie v. Jakob[2]) und v. Malchus[3]) haben,

1) v. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrssteuern a. a. O. S. 401—413.

2) Staatsfinanzwissenschaft. Halle 1821. I. §§ 689—691.

3) Handbuch der Finanzwissenschaft und Finanzverwaltung. Tübingen 1830. I. §§ 62—65 S. 299 ff.

wenn auch teilweise mit abweichender Begründung, die Verkehrssteuern in die Gruppe der Aufwand- und Verbrauchssteuern eingereiht. Ihnen schließen sich von den Franzosen Garnier [1]) und Cherbulliez [2]) an. Im übrigen ist die romanische Literatur geneigt, die Verkehrssteuern als indirekte Steuern anzusprechen, so z. B. d'Audiffret [3]) und der Spanier Conde. [4]) Die dritte Richtung bringt die Verkehrssteuern mit den Gebühren in engeren Zusammenhang und läßt bei beiden das Prinzip der Leistung und Gegenleistung scharf als charakteristisches Merkmal hervortreten, ohne jene zu verselbständigen. Hierher zählen Rau [5]) und später die Vertreter der Freihandelsschule, besonders Alexander Meyer. [6]) Von den Franzosen ist an erster Stelle Esquirou de Parieu [7]) zu erwähnen, der von seinen Landsleuten zuerst den Gebühren und Verkehrssteuern gemeinsam umfassenden Begriff impôts sur les actes geprägt hat und das Gemeinsame in der Anknüpfung an die Schriftlichkeit der einzelnen Verkehrsakte findet. Auf ähnlichem Standpunkt stehen Leroy-Beaulieu [8]) und der Russe Besobrasof. [9])

Der eigentliche Begründer der modernen Theorie von den Verkehrssteuern ist Lorenz von Stein, der merkwürdigerweise seit der 3. Auflage seines „Lehrbuchs der Finanzwissenschaft" [10]) seine Lehre wieder preisgegeben hat. Die Verkehrssteuern oder indirekten Einkommensteuern, sagt er in der 1. Auflage, sind Abgaben, die von den einzelnen, den Übergang der Kapitalien in irgend einer Form vermittelnden Akten erhoben werden. Ein solcher Übergang ist aber nicht denkbar, ohne daß dabei auf irgend einer Seite ein Mehrwert als selbständiger Reinertrag gewonnen wird, der nicht mehr auf der Produktion, sondern auf dem Übergang des Kapitals beruht und der durch die Akte des Übergangs vermittelt wird. Der darin liegende Gewinn ist die Steuerquelle der Verkehrssteuer. Da die Erwerbsteuer den Ertrag der einzelwirtschaftlichen Tätigkeit besteuert, so können daneben nur diejenigen Ver-

1) Elements des finances 4. éd. Paris 1883. p. 68.

2) Précis de la science économique. Paris 1862. II. p. 389.

3) Système financier. Paris 1863—70.

4) Examen de la hacienda publica. Madrid 1853.

5) Grundsätze der Finanzwissenschaft. I. § 231 ff. S. 341 ff.

6) Stempelsteuern. Volksw. Vjschr. 3 (1869) S. 51 ff.

7) Traité des impôts. Paris 1863. III. p. 165—170.

8) Traité de la science des finances. I. 9. p. 501 ff.

9) Impôts sur les actes. 1. Partie. Mémoires de l'academie impériale de Saint-Pétersbourg. VII. Série. t. 10 Nr. 14 (1866).

10) Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1. Aufl. Leipzig 1860. S. 412.

kehrsgeschäfte Steuerobjekt sein, die neben dem Wirtschaftsbetrieb als selbständig stehend betrachtet werden und dadurch einen selbständigen Reinertrag neben dem regelmäßigen Erwerb darbieten. Dies ist aber nur der Fall, wo ein Wertverkehr stattfindet und daran ein Gewinn gemacht wird. Für die Verkehrssteuer ist daher Steuerquelle stets der Wertgewinn, der bei jedem Wertgeschäft gemacht werden muß, sei es beim Geber oder Nehmer, weil sonst das Wertgeschäft nicht gemacht worden wäre. (2. Aufl. S. 467). In den späteren (3.—5.) Auflagen hat sich Stein damit begnügt, die fiskalischen Bedürfnisse, vermehrte Einnahmen zu schaffen, als Entstehungsgrund der Verkehrssteuern hinzustellen und verzichtet er überhaupt auf eine rationelle Begründung, weshalb sie überhaupt falsch sein müßten.

Adolf Wagner[1]) nimmt den Kern der Stein'schen Lehre auf und bringt die Verkehrssteuern mit dem System der Erwerbsbesteuerung in Zusammenhang. Ihre Aufgabe liegt darin, in solchen Fällen einzutreten, wo die sonstige Erwerbsbesteuerung einen durch einzelne Verkehrsakte realisierten Erwerb nicht treffen kann oder nur mangelhaft trifft. Sie hat also Lücken der übrigen Besteuerung auszufüllen, sei es grundsätzlich oder doch dem Maße nach. Die Verkehrssteuern, die streng von den Gebühren getrennt zu halten sind, müssen aus der ganzen Beschaffenheit des Steuersystems als dessen notwendige Ergänzung und Ersatzmittel nachgewiesen werden. Sie sind daher grundsätzlich zu verlangen, um die reelle Besteuerung alles Volkseinkommens im Einzeleinkommen durchzusetzen und die Besteuerung gerecht zu verteilen. Hier, wie überhaupt so oft im Steuerwesen, handelt es sich freilich um die Ermittelung von Durchschnitten und durchschnittlichen Wahrscheinlichkeiten, wenn auch nicht bei jedem Verkehrsakt an sich schon ein Gewinn anzunehmen ist. Friedberg[2]) geht von den gleichen Gedankengängen aus und sieht in den Verkehrssteuern ein Mittel zur Besteuerung der Einzelwirtschaften nach der Leistungsfähigkeit, wobei die von der sonstigen Erwerbsbesteuerung nicht getroffenen außergewöhnlichen Eingänge zur Steuerleistung herangezogen werden sollen. Allerdings kann er auf Grund seiner Theorie Quittungs-, Schuldschein- und ähnliche Stempelabgaben nicht begründen und führt sie lediglich auf ihre fiskalische Einträglichkeit zurück. Es bleibt somit in seiner Theorie eine Lücke offen.

1) Fin. II. 2. Aufl. §§ 224—231. S. 547—565.

2) Zur Theorie der Stempelsteuern. Jahrb. f. Nat. u. St. NF. 16 (1878) S 69—94.

In abweichender Weise will L. v. Bilinski[1]) die Verkehrssteuern als Luxussteuern erklären, d. h. als Besteuerung desjenigen, was den Mittelklassen entbehrlich ist. Güter und Leistungen, die den Einzelnen durch Verkehrsakte auf einmal und unentgeltlich zukommen und dessen wirtschaftliche und soziale Position auf einmal heben, bilden für diese Person einen für die Mittelklassen als solchen entbehrlichen Zuwachs, sie bilden für deren Wirtschaft einen Gegenstand einer einmaligen Luxuskonsumtion und gehen ganz ohne ökonomische Gegenleistung in der Wirtschaft auf. Darum ist eine einmalige Steuer, eine „Teilung“ des Vorteils mit dem Staate gerechtfertigt neben der ständigen Erwerbsbesteuerung des Bereicherten und die Verkehrssteuer erscheint darum als Luxussteuer vom unentgeltlich erworbenen Vermögenszuwachs. Diese Begründung kann als eine glückliche Lösung nicht gelten.

Bei den neueren Autoren, soweit sie den Versuch machen, zu einer selbständigen Stellung den Verkehrssteuern gegenüber vorzudringen, läßt sich eine doppelte Lehrmeinung erkennen. Einmal hat sich bei ihnen der Gedanke Bahn gebrochen, daß die Verkehrssteuern zu den Vermögenssteuern zählen und die Funktion der Ergänzung des Steuersystems und zwar speziell der Erwerbsbesteuerung zu verrichten haben. Sodann aber ist für sie charakteristisch, daß sie das Vermögen in der Bewegung des wirtschaftlichen Verkehrs zu erfassen suchen. Die Erbschafts- und Schenkungssteuern werden von den Einen zu den Verkehrssteuern von den Andern zu den eigentlichen Vermögenssteuern gerechnet. Auch sonst bestehen im einzelnen noch verschiedene Schattierungen. Den vorerwähnten Standpunkt vertreten vor allem Schall,[2]) Conrad[3]) und Eheberg.[4])

In seinem Aufsatze „Gebühren und Verkehrssteuern“ hat Kleinwächter[5]) neuerdings die Frage eingehend untersucht. Er betrachtet die Verkehrssteuern als Steuern, die auf den Rechtsverkehr im allgemeinen (Verkehrsvorgänge des Wirtschaftslebens) gelegt sind, und kommt dann zu einer einfachen Einteilung: 1. Steuern auf den Rechstsverkehr i. e. S. (Gerichtssporteln, Urkunden- und Eingabenstempel); 2. Bereicherungssteuern (Erbschafts-, Schenkungs-,

1) Vermögens- und Verkehrssteuern im Steuersystem. Hirth's Annalen des Deutschen Reichs. 1876. S. 719—728. Die Luxussteuer als Korrektiv der Einkommensteuer. Leipzig 1875.

2) Schönberg, Handbuch der Politischen Ökonomie III. S. 703.

3) Grundriß: III. Finanzwissenschaft. 4. Aufl. Jena 1906. S. 131—132.

4) Finanzwissenschaft. 8. Aufl. Leipzig 1906. S. 279—281.

5) In den Jahrb. f. Nat. u. St. III. F. 29 (1904) S. 433—466.

Gewinn- und Konjunkturgewinnsteuern); 3. Anstellungs-, Zulassungs-, und Konzessionssteuern. Dagegen sollen die Gebühren als selbständige Einnahmekategorie in Wegfall kommen und den privatwirtschaftlichen („erworbenen“) Staatseinnahmen neben den rein privatwirtschaftlichen Einkünften, die nach bürgerlichen (verkehrswirtschaftlichen) Grundsätzen gewonnen werden, als eine besondere Unterabteilung zugezählt werden.

Schäffle[1]) betrachtet sie als Ergänzungssteuern und will sie mit dem Bereicherungscharakter in sein System der indirekten Steuern eingliedern. Vocke[2]) will für sie ein Verhältnis zu den Verbrauchsabgaben und zur Aufsuchung der Leistungsfähigkeit gewinnen, kommt aber zu keinem prinzipiellen Abschluß und lehnt sie im Ganzen ab. Cohn[3]) und Hausmann[4]) bescheiden sich mit allgemeinen Betrachtungen und kritischen Erwägungen, ohne die eigentliche systematische Prinzipienfrage zu behandeln.

Das Fazit der ganzen dogmengeschichtlichen Entwickelung ist heute die Charakterisierung der Verkehrssteuern als ergänzende Vermögenssteuern, die nicht an das ruhende, sondern an das durch die technischen Verkehrsvorgänge im Flusse der Bewegung sich befindende Vermögen anknüpfen.

§ 3. **Die Arten und die Erhebung der Verkehrssteuern.** Wenn wir nun eine formelle Gliederung der Verkehrssteuern aufstellen sollen, so werden wir am besten den Einteilungsgrund in den Äußerungen des wirtschaftlichen Verkehrs selbst aufsuchen. Durch ihn tritt ein Wechsel im Vermögensbesitz durch die Vermögensübertragung ein. Diese setzt daher bewußte Handlungen oder gewollte Rechtsgeschäfte eines Subjekts voraus, die an sich freiwillig oder durch einen äußeren Zwang verursacht sein können. Der Inhalt solcher Verkehrvorgänge kann dann wieder in zwei Grundformen in Erscheinung treten. Einmal werden Kapitalanlagen in andere Kapitalformen verwandelt. Immobilien werden gegen Geld verkauft und umgekehrt oder Waren werden in Geld, Geld wird in Waren umgesetzt. Oder endlich bewegliche und unbewegliche Sachgüter werden gegen andere Naturalgüter vertauscht. Auf unserer Kultur- und Wirtschaftsstufe geschieht dies stets nach dem Maßstabe eines Geldanschlags. Der kapitalistische Umsatzprozeß

1) Die Steuern. Leipzig 1897. II. S. 362—371.

2) Grundzüge der Finanzwissenschaft. Leipzig 1894. S. 356, 357—360.

3) System der Finanzwissenschaft. Stuttgart 1889. S. 452.

4) Die Verkehrssteuern ein Beitrag zur Vermehrung der Reichseinnahmen Berlin 1894.

ist in all diesen Fällen Selbstzweck. Sodann aber schließen sich bestimmte Verkehrshandlungen an andere wirtschaftliche Vorgänge an, setzen diese fort oder geben ihnen eine bestimmte Prägung. So treten Schuldschein, Wechsel u. a. m. selbständig neben ein Kreditgeschäft, über einen vollzogenen Kauf wird eine Bescheinigung oder Quittung ausgestellt oder über einen auf Frachtleistungen gerichteten Vertrag werden Frachturkunden ausgefertigt. Diese Verkehrsakte sind sekundär und accessorisch und stellen sich dar als ein Mittel zum Zweck, mitunter bloß zu einem fiskalischen Zweck.

Nach diesem grundlegenden Unterschiede kann man daher alle Verkehrssteuern in zwei große Gruppen zusammenfassen: erstens in Steuern von den Verkehrsvorgängen der Kapitalumwandlungen oder Umsatzsteuern und zweitens in Steuern, die sich an ein Kapital, an Sachgüter oder andere Leistungen in der Verkehrsfunktion anschließen, oder Steuern vom Wertverkehr, Schriftensteuern (v. Koczynski).

Wir erhalten daher folgendes Schema:

I. Umsatzsteuern:

1. Besitzwechselabgaben oder Umsatzsteuern i. e. S. beim Immobiliarverkehr;
2. Steuern von Kauf- und Anschaffungsgeschäften beim Mobilarverkehr — „Börsensteuer".
3. Allgemeine Verkaufssteuern.

II. Steuern vom Wertverkehr oder Schriftensteuern:

1. Wechsel-, Schuldschein-, Quittungs-, Rechnungs- und ähnliche Stempel.
2. Transportsteuern, die an Transport- und Frachturkunden anknüpfen.

Wenn auch manche dieser beiden Verkehrssteuerformen das gemeinsam haben, daß sie als Ausgangspunkt für die Steuerbemessung Schriftstücke, Urkunden, Dokumente usw. benutzen, so besteht doch zwischen beiden ein prinzipieller Unterschied. Bei den Umsatzsteuern ist die steuerpflichtige Tatsache die Kapitalumwandlung selbst, sie ist die Hauptsache, die Schriftstücke sind dagegen Nebensache. Bei den Steuern vom Wertverkehr laufen aber zwei Vorgänge parallel nebeneinander, nämlich einmal der verkehrswirtschaftliche Vorgang selbst (Kauf, Verkauf, Darlehen, Fracht- oder Kreditgeschäft) und sodann eine daneben stehende schriftliche, an sich nicht naturnotwendige Fixierung (Rechnung, Quittung, Wechsel, Frachturkunde), an die die Steuer als Formalakt anknüpft. Hier ist also die Urkunde oder die Schrift das Erhebliche,

während der Verkehrsakt selbst als solcher zurücktritt. Es handelt sich aber dabei nicht um eine Kapitalumwandlung, sondern um eine schriftliche Leistung, der eine wertinhaltliche Gegenleistung entspricht.

In der Steuergesetzgebung und Finanzpraxis kommen aber Reinkulturen dieser Verkehrssteuern selten vor, häufiger wird in der gleichen Steuer eine Mehrzahl von Steuerzwecken verwirklicht und finden sich daher in ihr verschiedene Bestandteile, Vermögens-, Verbrauchs-, Verkehrs- und Luxussteuern. Die einzelnen Elemente lassen sich in der Regel überhaupt nicht isolieren. Noch weniger ist die Steuerpraxis zu einer Verselbständigung der Verkehrssteuern und ihrer Loslösung von den übrigen Steuerarten vorgedrungen. Meistens werden sie mit den Gebühren oder den indirekten Steuern zusammen geworfen. Die Verkehrssteuern sind daher heute noch im wesentlichen ein wissenschaftlicher Begriff. Bei Steuerreformfragen können aber diese Erkenntnisse auch praktische Bedeutung gewinnen.

Die Erhebung der Verkehrssteuern kann in drei Formen erfolgen:

1. durch direkte Erhebung mit Baarzahlung,
2. in Stempelform,
3. als Registerabgaben oder Enregistrement.

Bevor wir die verschiedenen Verkehrssteuern nach Wesen und Steuertechnik im einzelnen darstellen, wollen wir den beiden Erhebungsformen der Stempel- und Registerabgaben eine zusammenfassende Betrachtung widmen.

§ 4. **Die Stempelabgaben und Stempelsteuern.**[1]) Wir müssen an dieser Stelle vor allem Eins vorausschicken. Die Stempelform eignet an sich keiner besonderen Art oder Gruppe von Steuern oder Abgaben; die Stempelerhebung ist darum kein Präjudiz für den Charakter der auf diese Weise entrichteten Auflagen, sondern ist einer Mehrzahl von Erscheinungen des öffentlichen Abgabewesens gemeinsam. Der Stempel ist darum nur eine bestimmte Form der Erhebung (s. o. 1. Kap. I. § 6 S. 143), für die an sich Steuergegenstand und Steuerprinzip belanglos sind. Der Stempel kommt daher neben den Verkehrssteuern auch bei den Gebühren vor, an

---

1) Vergl. die Literatur über Verkehrssteuern. Koczynski, Vom Ursprunge der Stempelpapierabgabe. Finanzarchiv 22 S. 441—496; Friedberg, Zur Theorie der Stempelsteuern. Jahrb. f. Nat. u. Stat. Bd. 16. (1878) S. 69—94; v. Heckel, Art. „Stempel u. Stempelabgaben" im Handw. d. Staatsw. 2. Aufl. Bd. VI. S. 1082 —1090 u. im Wörterb. der Volksw. 2. Aufl. Bd. II. S. 996—1001.

die man überhaupt zunächst denkt, wenn von Stempelabgaben und Stempelsteuern die Rede ist. Doch auch bei der Aufwandbesteuerung ist der Stempel vielfach gebräuchlich, wie bei den Bier-, Champagner- und Tabaksteuern, oder bei den direkten Aufwandsteuern, wie bei den Spielkarten-, Zeitungs- und Kalendersteuern. Will man hier klar sehen, so muß man Inhalt, Zweck und Absicht des Vorgangs stets im Auge behalten. Im Folgenden wird das Anwendungsbereich der Stempelabgaben auf die Verkehrssteuern und die verwandten Auflagen beschränkt.

Die Technik ist einfach. Stempel ist ein Werkzeug, mit dem nach einer geschnittenen oder gestochenen Platte Abdrücke von Schriftzeichen, Wappen, Siegeln usw. hergestellt werden. Ebenso werden die durch dieses Verfahren hergestellten Abdrücke oder die damit mechanisch vervielfältigten Stempelmarken selbst kurz als „Stempel" bezeichnet. In unseren Kulturstaaten dienen heute zur Erhebung von Abgaben, insonderheit von Verkehrssteuern, folgende Stempelformen:

1. die Stempelbogen oder Blankette. Diese sind weißes, gestempeltes, jedoch unbeschriebenes Papier, auf dem die stempelpflichtigen Akten niederzuschreiben sind. Die Stempelbogen (Stempelpapier), deren Verwendung für bestimmte Rechtshandlungen vorgeschrieben ist, müssen von der Steuerbehörde oder von den durch sie legitimierten Verschleißern bezogen werden. Die Umgehung dieser obligatorischen Anordnungen ist teils mit Strafen, teils mit den Rechtsnachteilen der Ungiltigkeit bedroht. Der Betrag der Stempelabgabe ist dann im Preise der Stempelbogen mitenthalten.

2. die Stempelmarken.[1]) Sie sind Marken, nach Art der Briefmarken, die auf die steuer- und abgabepflichtigen Schriftstücke, Umhüllungen usw. aufzukleben sind. Die Stempelmarken sind in verschiedenen Abstufungen so gestückelt, daß jede Summe dadurch leicht dargestellt werden kann. Diese Art der Erhebung ist einfacher und zweckmäßiger und schützt insbesondere den Abgabepflichtigen vor Verlusten, z. B. durch Verschreiben des Stempelpapiers etc. etc. Ebenso sind die Stempelmarken leicht zu verschleißen, namentlich wenn man die Postanstalten mit dem Verkaufe der Stempelmarken betraut.

3. die direkte Abstempelung. Die Stempelpflicht wird

1) Die Benutzung von gestempelten Umhüllungen (Umschläge, Banderolen, Vignetten) kommt selten bei den Verkehrssteuern vor. Dagegen werden öfters Aufwandsteuern (Tabak-, Zündhölzer-, Kerzen-, Spielkartensteuern) in dieser Form erhoben.

erfüllt durch den mechanischen Aufdruck eines legitimierten Stempelzeichens, eines „Stempels", auf die der Auflage unterworfenen Gegenstände, z. B. auf Urkunden, Akten und Schriftstücke, und dgl. m. Die Entrichtung der Abgabe geschieht durch unmittelbare Zahlung oder Leistung einer Geldsumme, wie bei anderen Steuern und Auflagen. Daher hat der Stempel in erster Linie den Charakter einer Kontrollmaßregel und die Abstempelung dient als Empfangsbestätigung der Abgabeschuldigkeit und als Beleg einer Leistung, weniger zur Vereinfachung des Verfahrens.

Die einzelnen Erscheinungsformen oder Arten der verwendeten Stempel sind folgende:

1. der Fixstempel, bei dem für alle Abgabenfälle ein gleicher Satz besteht, ohne weitere Prüfung des steuerpflichtigen Aktes. Er wird angewendet, wo geeignete Merkmale der Abstufung fehlen oder unzweckmäßig sind.

2. der Klassenstempel, bei dem die einzelnen Steuerfälle nach bestimmten Merkmalen in Klassen eingeteilt werden und die Besteuerung nach Maßgabe eines Klassentarifs in abgestuften Sätzen eintritt. Bei Steuern geht man hier von der Bedeutung des Gegenstandes oder vom Werte des Steuerobjekts aus. Man sucht auf diese Weise der Zahlungs- und Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen näher zu kommen.

3. der Dimensions- oder Raumstempel, wo die Abgabe nach der Ausdehnung, dem Umfang und der Größe der die Leistungspflicht begründenden Schriftstücke, Urkunden, Akten usw. bemessen wird. Zur Verhütung einer dem fiskalischen Interesse widerstrebenden Benutzung des verwendeten Papiers oder der Stempelbogen bestimmen besondere Vorschriften für die einzelnen Fälle das Format, die Art der Beschreibung, die Zahl der Zeilen und Worte, die eine Seite oder Spalte enthalten darf, usw. Auf diese Weise ist der Dimenssionsstempel eine sehr rohe Form der Bemessung und ein sehr unzulängliches Mittel, die wirkliche Steuerfähigkeit eines Aktes zu würdigen, wenn auch mitunter ein Zusammenhang zwischen den verursachten Kosten der Amtsstelle und dem Umfange des Aktes hergestellt werden kann.

4. der Gradationsstempel, bei dem für die Höhe der Abgabe der Wert des stempelpflichtigen Gegenstandes oder desjenigen Vorgangs maßgebend ist, über den die Urkunde ausgefertigt ist. Die Grundlage der Bemessung kann eine verschiedene sein. Wir unterscheiden daher:

a) Proportional- oder Prozentualstempel, wenn die

Abgabe für alle Summen gleich hoch bemessen und regelmäßig daher in Prozenten des Steuerobjekts ausgedrückt ist; und

b) Progressiv- oder wachsender Stempel, wenn die Steuersätze mit der Größe des Steuerobjekts zunehmen oder wachsen. Von einem Degressiv- oder Regressivstempel sprechen wir, wenn von einer bestimmten Summe an ein Maximalsatz des Stempels erhoben wird (Horizontale), der für alle höheren Beträge unverändert bleibt, und die kleineren Wertbeträge rückschreitend relativ entlastet werden.

5. der einfache Wertstempel und der klassifizierte Wertstempel. Dort richtet sich die Stempelabgabe genau nach dem Werte der zur Abgabe pflichtigen Summe und ist in Prozenten berechnet. Hier werden die Steuersätze nach Maßgabe abgerundeter, nach einem Klassenschema eingeteilter Summen erhoben. Beide Arten können als Unterarten des Gradationsstempels gelten, von dem sie sich nur dadurch unterscheiden, daß sie die Wertsumme direkt und nicht im Umweg über die Ausdehnung der darüber ausgefertigten Schriftstücke zum Ziele nehmen.

Die Methode der Stempelerhebung ist im ganzen einfach. Die Marken, Stempelbogen usw. sind von den Abgabepflichtigen an bestimmten Stellen, bei gewissen Ämtern („Stempeldistributionen"), bei Postanstalten oder sonstigen legitimierten Verschleißern zu erwerben und nach Vorschrift zu verwenden. Wo die Aufdrückung eines Stempelzeichens gefordert ist, kann dies die Behörde gleichfalls leicht, rasch und ohne besondere Mühewaltung tun. Die Stempelleistung vereinigt dabei zwei verschiedene Akte der Abgabeleistung. Sie stellt für den besteuernden, öffentlichen Körper den Empfang einer Zahlung dar und ersetzt die Quittung dem Leistungspflichtigen. Allerdings setzt sie daher in den meisten Fällen die Selbstbesteuerung des Pflichtigen voraus. Infolgedessen hat der Stempel auch mit den Gefahren der Hinterziehung zu kämpfen. Sie werden um so größer sein, je geringer die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung ist. Die Einrichtung von Kontrollmaßregeln ist aus diesen Gründen unentbehrlich. Sie werden da am wirksamsten sein, wo die stempelpflichtigen Gegenstände leicht mit Behörden früher oder später in Berührung kommen können, wie bei Protokollen oder Urkunden über Verkäufe, Verträge usw.

Zum Schutze gegen solche Hinterziehungen können Kontrollen, Nachforschungen, allgemeine Beaufsichtigung u. a. m. angeordnet werden, die aber meist ohne fühlbare Wirkung sein werden. Wirkungsvolle Maßregeln vermag nur eine richtige Steuerpolitik

zu bieten. Hierher zählt vor allem die Niedrigkeit der Tarifsätze, deren einfache Anwendung und die leichte Bemessung der Stempelabgaben. Sodann ist die Wahl der Stempelpflicht auf festen Grundaufzubauen. Unter diese zählen die genaue und richtige Bestimmung der stempelpflichtigen Fälle, die Beschränkung ihrer Zahl, die Ausschließung solcher Akten, bei denen aus sachlichen Gründen eine Kontrolle der Erfüllung der Steuerpflicht nicht möglich ist, und ebenso die technisch vollkommene Herstellung der Stempelmarken, die Fälschungen der Stempelzeichen so gut wie ausschließt. Der einmal verwendete Stempel ist dann durch Entwertung unbrauchbar zu machen, daß ein wiederholter Gebrauch verhindert wird. Die Entwertung ist nach bestimmten Regeln vorzunehmen (Kassierung, Nullifizierung, Kaduzierung, Oblitierung von oblinere, beschmieren). Sie geschieht teils durch Querschrift über die Stempelmarken und Stempelbogen, teils mittelst Durchstreichung oder Aufdrückung eines Zeichens, teils durch Zerreißen oder Durchstoßen. Die Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften der Stempelsteuergesetzgebung werden mit Geldstrafen bedroht, mit denen mitunter anch noch weitere Rechtsnachteile verbunden werden. Solche sind Ungiltigkeit des durch die Urkunde begründeten Rechtsgeschäftes, prozessuale Nachteile, Verlust der Kommerzialität u. a. m. Durch solche vorbeugende Mittel soll dann die richtige Erfüllung der Stempelvorschriften gesichert werden.

Geschichtliches.[1]) Die Erfindung des Stempels als Erhebungsform von Auflagen soll nach einer Erzählung Boxhorn's Disquisitiones politicae (Amstel. 1693 p. 391) eine holländische sein. Die Generalstaaten hatten einen Preis auf die Erfindung einer neuen, nicht drückenden und doch einträglichen Abgabe gesetzt. Daraufhin hat ein Holländer, dessen Namen die Geschichte nicht überliefert hat, vorgeschlagen, die Ausfertigung von Urkunden durch Aufdrückung eines Stempels zu Steuerzwecken zu benutzen. Die Abgabe würde niedrig sein, nur die Begüterten würden davon getroffen und der Ertrag für die Staatskasse würde erheblich sein. So erscheint die Erhebung von Abgaben durch Stempelbogen zuerst 1624 in Holland als impost van bezegelde brieven und erwies sich durch die Erstreckung der Steuerpflicht auf Vertragsurkunden als eine ergiebige Steuerquelle. Boxhorn ist für diese Neuerung so eingenommen, daß er sogar vorschlägt, eine jährliche mit einer Stempelabgabe verknüpfte, amtliche Bestätigung aller Schuldbriefe zu verlangen und so eine Kapitalvermögenssteuer in Stempelform zu erheben. Die Verwendung des Stempels zur Abgabenerhebung scheint hier zuerst mit Erfolg versucht worden zu sein, während die Verwendung von Stempeln und Stempelpapier zur Legitimation von Urkunden längst bekannt war, wie eine solche charta bereits in der Novelle 44 des Corpus iuris civilis er-

1) Vgl. Koczynski, a. a. O. S. 441—493 mit gründlicher Dogmengeschichte und quellenkritischem Apparat.

wähnt wird, allerdings augenscheinlich ohne Steuerzweck. Von Holland aus fand diese fiskalische Einrichtung seit 1636 zunächst Eingang in den spanischen Reichen und scheint in Frankreich 1673 (nach einem erfolglosen Versuche 1655) zuerst durch Fouquet eingeführt worden zu sein. 1667 wurde hier die Stempelpflicht bereits auf alle transaktions ausgedehnt. Im 17. und 18. Jahrhundert sind dann die meisten Staaten mit der Einführung der Stempelsteuern nachgefolgt: Dänemark 1660, Schleswig-Holstein 1657, Preußen und Kursachsen 1682, Köln 1683, Mainz 1684, Österreich 1686, England 1671 und 1694, Bayern 1690, Rußland 1699, Hannover 1709. In den folgenden Jahrzehnten finden wir diese in allen Kulturstaaten mehr oder weniger entwickelt. Die Besteuerung durch Stempelbogen ist dabei die ältere, die Verwendung von Stempelmarken die jüngere Methode. In Österreich bediente man sich dieser erst 1854, in Kurhessen seit 1854, in Frankreich seit 1859, in Preußen seit 1862.

Gesetzgebung:[1]) 1. Deutsches Reich. Im deutschen Reiche werden sieben Stempelsteuern erhoben: 1. Der Spielkartenstempel nach Gesetz vom 3. Juli 1878; 2. Der Wechselstempel nach Gesetz vom 4. Juni 1879; 3. Die Stempel von Aktien-, Kuxen-, Renten-, Schuldverschreibungen, Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäften, von Spiel und Wette, von Schiffahrtsurkunden, Frachturkunden nach den Gesetzen vom 1. Juli 1881, 27. Juli 1894, 14. Juni 1900, 3. Juni 1906; 4. Stempel auf Erlaubniskarten für Kraftfahrzeuge nach Gesetz vom 3. Juni 1906; 5. Die Reichsfahrkartensteuer nach Gesetz vom 3. Juni 1906; 6. Die Tantiemensteuer (8 Proz. von den Vergütungen an die Aufsichtsräte) nach Gesetz vom 3. Juni 1906; 7. Die statistische Gebühr nach Gesetz vom 20. Juli 1879.

In Preußen, wo der Stempel 1682 eingeführt und 1695, 1701 und 1766 erweitert wurde, hat das Gesetz vom 7. März 1822 diese Verhältnisse neugeordnet. Einzelne Abänderungen brachten die Gesetze von 1867, 1873, 1884 und 1889, bis das Gesetz vom 31. Juli 1895 die ganze Materie neu regelte. Durch dieses wurden auf den bisherigen Grundlagen die zerstreuten Gesetze und Verordnungen einheitlich zusammengefaßt, ward das Bewährte beibehalten, das nicht mehr Zeitgemäße den modernen Bedürfnissen angepaßt, das Lückenhafte ergänzt. Der Stempeltarif umfaßt 78 Nummern der steuerpflichtigen Fälle. Unter diesen befinden sich vor allem der Verkehr mit Immobilien, der Kauf beweglicher Sachen im kaufmännischen Verkehr bei formellen Verträgen, Pachtverträge, Annahme an Kindes Statt, Erbverträge, Familien- und Fideikommisverträge, Gesellschaftsverträge, Leibrenten-, Renten-, Versicherungs- und ähnliche Verträge, Stempel im Anschluß an den behördlichen Schriftenverkehr usw. Der Stempel ist teils ein Fix-Stempel, teils ein Prozentualstempel. Der Charakter der Stempelabgaben ist fast allgemein derjenige einer Steuer.

In den übrigen deutschen Staaten sind gleichfalls Stempelsteuern in ähnlicher Anordnung, wie in Preußen vertreten. In Elsaß-Lothringen hatte man ursprünglich die französische Gesetzgebung übernommen, seitdem wurde sie mehrfach verändert und fortgebildet. Württemberg und Baden kennen die Erhebung von Verkehrsabgaben in Stempelform nicht. Diese Auflagen werden vielmehr durch unmittelbare Einzahlung entrichtet.

---

1) Die folgende Übersicht gibt alle in Stempelform erhobenen Abgaben in den einzelnen Ländern an, soweit sie Verkehrssteuern oder Gebühren sind, da eine Ausscheidung bei dem Stande der Gesetzgebung nicht möglich ist. Ebenso sind einzelne Aufwandsteuern in Stempelform gelegentlich erwähnt.

2. Österreich. Das österreichische Stempelwesen wurde in der Mitte des 19. Jahrhundert neu geordnet. Die Grundlagen, auf denen es heute beruht, sind das Gebührengesetz vom 9. Februar 1850, das Taxgesetz vom 27. Februar 1840 und das Verbrauchs- (Spielkarten-, Kalender-, Zeitungs-) Stempelgesetz vom 6. September 1850. Das Gebührengesetz wurde im Laufe der Zeit mehrfach verändert, insbesondere durch Gesetz vom 31. März 1890 und endlich durch die Gesetze über die Effektenumsatzsteuer und die Stempelgebühren von ausländischen Wertpapieren vom 18. September 1892 und vom 9. März 1897.

Als stempelpflichtig werden alle Rechtsgeschäfte bezeichnet, die nach den bürgerlicheu Gesetzen Rechte begründen, übertragen oder aufheben, und zwar in der Regel nur dann, wenn eine Urkunde als Beweismittel gegen den Aussteller oder Vollmachtgeber ausgestellt wird. Auch ohne solche Urkunden sind bestimmte Rechtsgeschäfte stempelpflichtig, wie die entgeltliche und unentgeltliche Übertragung des Eigentumsrechtes oder der Dienstbarkeiten oder des Fruchtgenusses oder Verbrauchs an unbeweglichen Sachen u. dgl. m. Für jedes einzelne Rechtsgeschäft ist stets ein Stempel zu verwenden. Unter einen Stempel dürfen nur Urkunden zusammengefaßt werden, wenn die verschiedenen Geschäfte untereinander in Verbindung stehen, der Raum dazwischen nicht größer ist als zwei Zeilen und der Stempel einen so großen Geldbetrag erreicht, als wenn jedes Rechtsgeschäft auf je einen ganzen Bogen geschrieben wäre. Wenn in der gleichen Rechtsurkunde verschiedene, nicht kohärente Bestandteile eines Hauptgeschäftes beurkundet werden, so ist jedes Geschäft einzeln zu besteuern. Ebenso sind — von gesetzlich zugelassenen Fällen abgesehen — alle mehrfach ausgefertigten Exemplare einzeln stempelpflichtig. Bei zweiseitigen Rechtsgeschäften sind der Aussteller und der Empfänger zu gleichen Teilen zur Stempelabgabe verpflichtet. In allen übrigen Fällen ist derjenige stempelpflichtig, zu dessen Gunsten die Urkunde errichtet ist.

Die Erhebung der Gebühren ist teils eine direkte, teils eine indirekte (durch Stempelmarken oder Stempelblankette). Im allgemeinen fallen unter die indirekte Gebührenerhebung die fixen Gebühren und die Skalagebühren von Urkunden über Rechtsgeschäfte, bei denen die Leistung oder Gegenleistung eine schätzbare Sache ist oder der Geldwert der Leistung oder Gegenleistung in der Urkunde selbst angegeben oder durch Beziehung auf andere Schriftstücke bekannt ist, wenn die Gebühr (ohne den außerordentlichen Zuschlag) 50 Kr. nicht übersteigt. Im übrigen werden die Gebühren direkt erhoben.

3. Frankreich. Die Stempelabgaben (Timbres, droit de timbres), die in Frankreich zuerst durch Gesetz vom 19. März 1673 eingeführt wurden, hat die französische Revolution vom Ancien Régime übernommen und durch Gesetze vom 12. Dezember 1790 und 18. Februar 1791 neu geregelt. Die definitive Gestalt erhielt die Gesetzgebung über den Timbre durch Gesetz vom 13. Februar 1798, das in der Folgezeit mehrfach, im einzelnen, aber nicht prinzipiell geändert wurde. Nach dem deutsch-französischen Kriege wurde durch Gesetz vom 23. August 1871 auch die Stempelpflicht auf Quittungen, Schecks u. dgl. m. ausgedehnt.

Der Stempelpflicht unterliegen alle Papiere, die zu bürgerlichen oder gerichtlichen Urkunden bestimmt sind, sowie alle Schriftstücke, die vor Gericht vorgelegt oder daselbst als Beweismittel benutzt werden können. Ausnahmen sind im Gesetze ausdrücklich benannt. Praktisch ist die Steuerpflicht aber viel beschränkter. Denn es werden tatsächlich nur die im Steuertarif aufgezählten verschiedenen Klassen von Steuerfällen der Stempelpflicht unterworfen. Ihrem

Charakter nach sind sie teils Gebühren, teils Steuern, teils ist beides in der gleichen Abgabe gemischt enthalten. Dabei herrscht die fiskalische Hypertrophie vor, die an sich steuerpolitisch nicht unberechtigt, durch diese Tendenz verkehrsbelastend und verkehrsstörend wirkt. Der Stempel wird erhoben: 1. als Dimensionsstempel, der sich nach dem Umfang und der Größe des für die stempelpflichtigen Schriftstücke erforderlichen Papiers und zwar nach Höhe und Breite richtet. Es werden 5 Papiersorten mit 5 Steuersätzen von 0,50—3 Frcs. unterschieden, wozu noch Zuschlagszehntel von 0,60—3,60 Frcs. kommen (Gesetz vom 13. August 1871); 2. als eine Reihe von Spezialstempel mit einem Tarif von festen Stempelsätzen für gewisse Schriftstücke, Quittungen, Schecks usw. und 3. als Proportionalstempel nach dem Wert des in der Urkunde erscheinenden Objekts. Dieser ist abgestuft und trifft insbesondere Handelseffekten, Wechsel, Schuldscheine, dann seit 1850 Börseneffekten, wesentlich als Emissionsstempel in- und ausländischer Wertpapiere, Aktien und Obligationen. Früher traf der Proportionalstempel nur die negotiablen, jetzt auch die nicht negotiablen Papiere. Neuerdings sind auch hinsichtlich der Affichensteuer einzelne Veränderungen eingetreten (Gesetz vom 16. Dezember 1890). Die Abgabe auf öffentliche Anschläge nach Gesetz vom 8. Juli 1852 wurde in eine jährliche Abgabe vom Quadratmeter verwandelt, die nach der Einwohnerzahl in 4 Ortsklassen (bis 2500, bis 40 000, über 40 000 Einwohner und Stadt Paris) mit je 0,60, 0,75, 1 und 1,50 Frcs. angelegt wird.

Die Form der Einziehung des Timbre geschieht entweder durch den Verkauf von Stempel und Stempelpapier oder durch Extrastempelung (timbre extraordinaire) unter Aufdruck eines Stempels auf den eingereichten Papieren vor der Benutzung in den gesetzlich vorbezeichneten Fällen. Ferner kann der Weg der Abfindung (Abonnement) an Stelle der Einzelzahlungen beschritten werden, wie bei der Feuerversicherung oder bei der Emission von Wertpapieren, wo dann die betreffenden stempelpflichtigen Papiere kostenlos mit dem Extrastempel versehen werden. Endlich kann die Visierung (Visa pour timbre) angewendet werden. Diese erfolgt gegen Zahlung in denjenigen Fällen, in denen es nicht möglich ist, einen oder mehrere Stempel anzubringen. Sie besteht in der Eintragung in ein Register nebst einem Vermerk auf dem visierten Papiere, ferner unter Eintragung ins Soll (en debet) oder unentgeltlich für gewisse den Staat oder den Staatsschatz betreffende Akte.

Zur Zahlung des Stempel ist zunächst der Aussteller einer Urkunde verpflichtet und sodann derjenige, zu dessen Gunsten sie errichtet ist oder der Vorteil daraus zieht.

4. England. Die Stempelabgaben (Stamps) sind in England sehr entwickelt. Schon 1671 und 1694 fand diese Form der Erhebung Anwendung. 1694 wurden Urkunden, 1782 Wechsel und später die Versicherungsscheine als stempelpflichtig erklärt. Seit dem Jahre 1820 wurde der Stempeltarif mehrfach verändert. Die heutige Rechtslage geht auf das Gesetz vom 10. August 1870 zurück. Die Custom and Inland Revenue Act von 1888 hat einzelne weitere Abänderungen verfügt und namentlich die Stempel auf Wertpapiere erhöht. Sie ist in dieser Beziehung von der Tendenz erfüllt, die Leistungsfähigkeit des Immobiliarverkehrs schärfer zu treffen.

Die Stempelpflicht ist zurzeit wesentlich auf die wichtigsten Urkunden ausgedehnt, ferner auf den Verkehr in Immobilien und Mobilien. Unter den letzteren sind namentlich Kreditpapiere und Effekten, Quittungen, Wechsel u. dgl. m. ge-

troffen. Auch die Erbschaftssteuern fallen unter die Stempelabgaben. Diese Abgaben sind meist in der Form von Wertstempel (duty ad valorem) und zwar als Gradations- und Proportionalstempel zu erheben. Aber auch zahlreiche Fixstempel kommen vor, wie z. B. der „Pennystempel“ von Quittungen u. dergl. m. Seit 1881 dürfen bei kleinen Beträgen bei Wechseln, Anweisungen, Quittungen usw. auch Postmarken zur Stempelung verwendet werden. 1894 wurde ein weiterer Schritt zur Besteuerung von Börseneffekten gemacht. Die englischen Stempelabgaben haben in der überwiegenden Mehrzahl einen Steuercharakter.

5. Andere Staaten. **Rußland** hat ein ziemlich reich verzweigtes Stempelsteuersystem; ebenso liegen die Verhältnisse in den Vereinigten Staaten von Amerika. Dabei ist es beachtenswert, daß hier auch Aufwandsteuern in Stempelform erhoben werden, wie die Tabak- und die Biersteuer. Spanien hat seit 1636 die Stempelabgaben sehr ausgebildet und im Laufe der Zeit vielfach die Steuerpflicht ausgedehnt und die Tarife erhöht. Seit 1874 hat auch Italien die frühere einzelstaatliche Gesetzgebung einheitlich geordnet und neugestaltet. Die Tarifsätze wurden öfters erhöht. Belgien hat die französische Stempelgesetzgebung übernommen und im Laufe des Zeit mehrfach verändert. 1891 fand eine neue Kodifikation statt. Der Stempel ist hier teils Dimensions-, teils Fix-, teils Proportionalstempel. In den übrigen Ländern finden wir regelmäßig die Stempelabgaben als Form der Abgabenerhebung, meist im Bereiche der Gebühren und Verkehrssteuern, und als Glieder des Finanz- und Steuersystems vertreten.

§ 5. **Die Registerabgaben oder Enregistrements.** Eine zweite Form der Erhebung der Verkehrssteuern ist diejenige der Registerabgaben (Registrierungsabgaben) oder der Enregistrements, die vor allem in Frankreich und im französischen Rechtsgebiet eine weitgehende Ausbildung fand. Wir verstehen unter Registerabgaben Auflagen, die für die Eintragung in öffentliche Register zu entrichten sind. Solche öffentliche „Register“ (vom lat. regesta) sind Verzeichnisse, die von den Behörden, Ämtern, Staatsanstalten u. a. m. über die vor sie gebrachten Rechtshandlungen, Schriftstücke oder mündlichen Erklärungen geführt werden. Diese öffentlichen Register haben die Aufgabe, die Rechtsbeständigkeit von Rechtsgeschäften gegen Anfechtung zu sichern, und bilden auf diese Weise gleichsam Inventare des Rechtslebens. Durch die Eintragung wird ein Schutz gegen drohende Rechtsnachteile begründet und im Rechtsstreit Beweiskraft gewonnen. Derartige Register haben schon seit alters bestanden und sich bis auf unsere Tage in verschiedenen Formen erhalten. So nehmen die Zivilstandsregister alle Eintragungen zur Beurkundung des Personenstandes auf, die Grund- und Hypothekenbücher solche über Eigentum, dingliche Pfandrechte und Rechtsverhältnisse an Grundstücken und Gebäuden, die Handelsregister die Eintragungen von kaufmännischen Firmen und Handelsgesellschaften, die Muster- und Markenschutzregister diejenigen von Schutzmarken und Mustern. Ähnlich beurkunden Genossenschafts-

register die Rechte eingetragener Genossenschaften, die Schiffsregister die auf Schiffe bezüglichen Verhältnisse, die Adelsmatrikel die zur Führung des Adels berechtigten Personen, die Staatsschuldbücher die Buchschulden des Staates u. dergl. m.

Mit diesen Eintragungen werden mancherlei öffentliche Abgaben verbunden. Sie bilden nicht überall eine selbständige und ausgeschiedene Gruppe von Abgaben mit besonderer Benennung, sondern sind vielfach, je nach Umfang und Bedeutung anderen Abgabetypen beigezählt. Ihrem Wesen nach sind die Registerabgaben teils Gebühren, teils Steuern. Denn entweder herrscht das Gebührenprinzip vor, die Registerabgabe ist lediglich eine Gegenleistung für eine staatliche oder amtliche Leistung, beruht auf dem Prinzip der „speziellen Entgeltlichkeit“ beziehungsweise auf dem „Kostenersatzmoment“. Andernteils kann der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet sein, von vorn herein eine tatsächliche Steuer mit der Registerabgabe zu verknüpfen. Hier handelt es sich darum, einen Vorgang oder Akt des Wirtschafts- oder Rechtslebens nach seinem ökonomischen Inhalte zu erfassen. Wir haben es dann mit einer Form der Verkehrssteuern zu tun. Ebenso kann der Gebührencharakter der Registerabgaben in eine Steuer übergehen, einmal, wenn die Sätze der Abgaben so hoch bemessen sind, daß sie mit der behördlichen Leistung in keinem Verhältnis stehen, das Kostenersatzmoment wesentlich überschreiten. Sodann aber tritt dieser Übergang überall da ein, wo ohne inneren Grund und ohne erkennbare Notwendigkeit für einzelne Handlungen ein Registerzwang gefordert wird, lediglich um eine Steuer zu erheben. Ein Fall dieser Art liegt z. B. vor, wenn die Gerichtsgültigkeit privater Urkunden (Privatverträge, Rechnungen, Quittungen etc.) von der Einregistrierung abhängig gemacht wird. Die Frage, ob eine Registerabgabe eine Gebühr oder eine Steuer ist, läßt sich nur durch genaue Prüfung des einzelnen Falles unter Berücksichtigung aller einschlägigen Umstände beantworten.

Die Trennung der Registergebühren von den Registersteuern tritt regelmäßig in der Praxis äußerlich nicht hervor. Verwaltung und Einrichtung pflegen für beide Kategorien die gleiche zu sein. Allein ohne Bedeutung ist diese Unterscheidung entschieden nicht. Sie ist für die Steuerpolitik wichtig und als Grundlage des geltenden Rechtsstandes für die Bestimmung der volkswirtschaftlichen Wirkungen dieser Abgaben von erheblichem Interesse.

Unter allen Staaten hat Frankreich sein Enregistrement am konsequentesten ausgebildet. Wir wollen daher im Folgenden diese

Einrichtung des französischen Finanzwesens in seinen Grundzügen zu schildern suchen.[1])

1. Allgemeine Grundlagen. Das französische Enregistrement und sein Abgabesystem steht im engsten Zusammenhang mit dem eigentümlichen Formalismus des französischen Zivilrechts. Nur auf dieser Grundlage ist die ganze Einrichtung verständlich. Das Prinzip der Registrierung besteht darin, daß bürgerliche, gerichtliche und außergerichtliche Urkunden und mündliche Erklärungen über einen Eigentumswechsel wörtlich oder auszugsweise in ein öffentliches Register eingetragen werden. Hierdurch wird die Rechtssicherheit und Rechtsgültigkeit solcher Akte gewährleistet. Die Registerpflicht wird ausgedehnt auf alle Rechtsgeschäfte, durch die Eigentum unter Lebenden oder von Todeswegen oder Nutznießung an unbeweglichem Eigentum übertragen werden oder durch die der Übergang von Eigentum oder Nutzungen durch Intestaterbfolge geschieht. Die Einregistrierung muß bei Übergang von Eigentum und Nutznießung (Miete, Pacht etc.) von unbeweglichen Gütern, unter Strafandrohung, binnen bestimmter Fristen geschehen, in anderen Fällen ist sie nachzuholen, wenn die betreffenden Urkunden vor Gerichten, öffentlichen Behörden zur Begründung, Beweisführung usw. gebraucht werden. Die Registrierungspflicht gilt subsidiär und damit überall, wenn nicht das Gesetz ausdrückliche Ausnahmen macht.

Mit der Eintragung in die öffentlichen Register wird der einzelne Akt Gegenstand besonderer Auflagen, der Registerabgaben (droits d'enregistrement). Da das Enregistrement Akte der nichtstreitigen Gerichtsbarkeit umfaßt, so ist die Registerabgabe zum Teil ein Glied der Gerichtskosten, insofern gerichtliche Tätigkeit durch die Eintragung der Urkunden in Anspruch genommen wird. Sie sind daher insoweit als Gebühren zu charakterisieren. Damit ist aber noch weiterhin die erkennbare Absicht verbunden, die keimende Leistungsfähigkeit, die in dem einzelnen Rechtsgeschäft als vorhanden vermutet wird, zum Objekt einer eigentlichen Steuerleistung zu machen. Dadurch schlägt hier die Gebühr in eine Steuer um. Der Steuercharakter überwiegt aber bei den einzelnen Abgaben regelmäßig stark und zwar sowohl infolge des Steuer-

---

1) Wagner, Finanzwissenschaft III. §§ 213—225 S. 511—545 u. Erg.-Hft. S. 75; Garnier, Répertoire général de l'enregistrement 5 vol., Paris 1875; Dumaire, Art. „Enregistrement" im Dict. des Finances t. II. p. 88—117; v. Heckel, Art. „Registrierungsabgaben" i. Hdw. d. Staatsw., 2. Aufl., Bd. 6, S. 355—360 u. im Wörterb. der Volksw., 2. Aufl., Bd. 2, S. 700—702.

grundes, der Art und der Bemessung als wegen der Höhe. Doch ist dies in den einzelnen Fällen graduell sehr verschieden. Die Verstärkung des Steuercharakters bei den Registerabgaben ist, abgesehen von der prinzipiellen Seite, in Frankreich umsomehr berechtigt, als sie als eine Ergänzung der Lücken und der Mängel der französischen Erwerbsbesteuerung und teilweise als Ersatz der fehlenden Einkommen- und Vermögenssteuern wirken. Dabei ist andererseits nicht zu verkennen, daß eben in Frankreich der Immobiliarverkehr durch diese Art von Abgaben schwer belastet ist und die Abneigung der Überzahl der Franzosen gegen die Einkommen- und Vermögenssteuern erklärt. Gerade das Enregistrement wird eine durchgreifende Reform der direkten Besteuerung stets erschweren. Die Registerabgaben sind namentlich in der Zeit der gesteigerten Finanzbedürfnisse nach dem deutsch-französischen Kriege weiter ausgebaut, ausgedehnt und in ihren Sätzen erhöht worden. Endlich sei noch erwähnt, daß das Problem der Verhältnismäßigkeit bei den Registerabgaben nur mangelhaft gelöst ist.

Im Enregistrement ist auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer eingeschlossen.

2. Geschichtliche Entwickelung. Das besondere Registrierungssystem in Frankreich reicht in die Zeiten des Ancien Régime zurück. Die französische Revolution hat auch hier die Erbschaft der absoluten Epoche angetreten, ohne viel mehr als die Namen und Bezeichnungen zu ändern. In der Hauptsache wurden die älteren Einrichtungen vom Nouveau Régime übernommen und nur in Einzelheiten fortgebildet. Diese älteren Abgaben waren die Siegel- und Kanzleigelder (droits de sceau), die schon im Mittelalter als Abgaben von Urkunden und Rechtsgeschäften erhoben und im 15., 16., 17. Jahrhundert (1594, 1619) mehrfach erhöht wurden, die Kontrolle (droit de contrôle), eine Besitzwechselabgabe, die sich als Übertragung grundherrlicher Auflagen auf das staatliche Besteuerungsrecht darstellt und zu deren Durchführung die steuerpflichtigen Handlungen im Auszug in bestimmte öffentliche Register eingetragen wurden, die Insinuation (droits d'insinuation, von insinuer, einschreiben), die mit dem Eintragungszwang in öffentliche Register für bestimmte allgemein rechtserhebliche Akten verbunden war, und endlich der hundertste Pfennig (centième denier), eine Auflage vom Immobiliarbesitzwechsel, die zeitweise auch auf immeubles fictifs, wie Renten, Ämter etc. ausgedehnt wurde. Dazu kamen noch andere Abgaben gleicher Art, die in den einzelnen Provinzen unter verschiedenen Namen erhoben wurden.

Die Insinuation oder das Enregistrement scheint bis ins Jahr 1539 zurückzugehen und bestand in der Verpflichtung, die Urkunden über gewisse Rechtsgeschäfte eintragen zu lassen, wofür dann Abgaben zu entrichten waren. Insonderheit Aftereinsetzungen und Schenkungen unter Lebenden waren bei Androhung der Nichtigkeit registrierungspflichtig. Unter Ludwig XIV. kam hierzu noch der vorerwähnte „hundertste Pfennig“ als einprozentige Besitzwechselabgabe von Immobilien, welche ebenfalls bei Gelegenheit der Eintragung in ein öffentliches Register erhoben wurde.

Die Kontrolle entstammt einer Ordonnanz Heinrichs III. aus dem Jahre 1581 und war bestimmt, das Datum bestimmter wichtiger Urkunden durch Kontrolleinträge authentisch festzustellen. Diese entsprachen zunächst dem Bedürfnis der Rechtssicherheit, um zur Wahrung der Interessen der Familien die Priorität der Forderungen und Hypotheken zu sichern und den vielfachen Betrügereien durch Vor- und Nachdatierungen ein Ziel zu setzen. Wenn auch zunächst volkswirtschaftliche und rechtliche Gründe bestimmend waren, so verband doch der von dauernden Finanznöten bedrängte Staat damit die Erhebung von Abgaben. Die ganze Einrichtung wurde bald verallgemeinert, nachdem zuerst nur an den Sitzen der königlichen Gerichte ein Contrôleur des titres bestellt worden war. Die Tarife wurden öfters geändert, zuletzt 1722, und unterschieden zwischen fixer und proportionaler Abgabe und blieben bis zu Beginn der französischen Revolution in Kraft.

Insinuation und Kontrolle waren teils verpachtet, teils wurden sie in eigener Regie erhoben. Sie gaben Anlaß zu fortwährenden Klagen und Bedrückungen, da die gesetzlichen Vorschriften unklar gefaßt waren, der Vollzug willkürlich, namentlich auch wegen der hereinspielenden Privatinteressen der Pächter, ausgeführt wurde. Seit 1780 wurde daher wegen dieser Mißbräuche die Verpachtung durch die eigene Regie ersetzt, wodurch dem Staate eine jährliche Einnahme von 20 Millionen Livres erwuchs.

Die Siegel- und Kanzleigelder haben den vorerwähnten Abgaben gegenüber nur eine untergeordnete Bedeutung erlangt.

In den Stürmen der großen Revolution wurden Insinuation und Kontrolle, wie die meisten so verhaßten „indirekten“ Steuern, beseitigt. Man kehrte jedoch zu ihnen bald wieder zurück und zwar früher als zu den anderen Steuern und Abgaben des Ancien Régime. Durch Gesetz vom 5./19. Dezember 1790 wurden sie unter der einheitlichen Bezeichnung Droits d'enregistrement zu einem Ganzen zusammengefaßt, zu Abgaben von Urkunden vom Eigentumswechsel

gestaltet und technisch vereinfacht. Sodann wurden sie endgiltig durch Gesetz vom 12. Dezember 1798 (22. Frimaire J. VII) geregelt und sind in der Hauptsache auf dieser Grundlage, die bis in die Gegenwart erhalten blieb, weiter- und fortgebildet worden. Zugleich wurde ein Zuschlag von 10 Proz. „un décime“, zunächst zur Deckung des außerordentlichen Kriegsbedarfs hinzugefügt, der in der Folgezeit zu einem dauernden ward und später sogar noch erhöht wurde. Die Veränderungen durch die Gesetze vom 9. Oktober 1791, vom 14. Thermidor J. IV und 9. Vendémiaire J. VI und 27. Ventôse J. IX hatten den Rechtsstand nur wenig berührt und waren ohne prinzipielle Bedeutung. In der Folgezeit haben mannigfache Gesetze Einzelheiten verändert, der Charakter ist aber der gleiche geblieben: Gesetze vom 28. April 1816, 25. März 1817, 15. Mai 1818, 16. Juni 1824, 21. April 1832, 24. Mai 1834, 18. Juli 1836, 20. Juli 1837, 25. Juni 1841, 19. Juli 1845, 3. Juli 1846, 18 Mai/7. August 1850, 5. Mai 1855, 22. Juni 1857, 27. Juli 1870, 23. August/16. September 1871, 28. Februar/30. März/29. Juni 1872, 19. Februar 1874, 21. Juni 1875, 28. Dezember 1880, 23. Oktober, 29. Dezember 1884, 26. Juni 1892, 28. April 1893, 10. Januar/21. Juni/12. Juli 1898 und 27. Juli 1900, 26. Febr. 1901, 30. März 1902 usw.

3. Die verwaltungsrechtliche Einrichtung des Enregistrements. Das Enregistrement war ursprünglich nach der Gesetzgebung vom Jahre 1798 zweigliedrig, seit 1872 ist das System aus drei Bestandteilen zusammengesetzt:

1.) Die festen Abgaben (droits fixes) werden von Urkunden, die bloß einen erklärenden und darlegenden Inhalt haben, nach einem systematischen Klassentarif erhoben, der den ungefähren wirtschaftlichen Inhalt zum Ausdruck bringt. Das Gesetz zählt hier die meisten Kategorien derartiger Schriftstücke auf und die nicht genannten werden nach Analogien behandelt. Die Sätze schwanken zwischen 0,75 und 150 Franks, wozu noch Zuschläge kommen.

2.) Die verhältnismäßigen Abgaben (droits proportionels) treffen Urkunden und tatsächliche Vorgänge, durch die Eigentum und dingliche Rechte an beweglichen und unbeweglichen Gütern gewährt werden, in nach dem Werte des betreffenden Objekts abgestuften Sätzen. Ihre Sätze bewegen sich zwischen 0,25 und 5,50 Proz. im Hauptsatze (en principal), wozu noch Zuschläge (centimes additionels) kommen, die zwischen 20 und 25 Proz. schwanken. Solche Zuschläge bestanden schon seit 1798 mit 10 Proz. Sie wurden auf 20 und 25 Proz. nach dem deutsch-fran-

zösischen Kriege von 1870/71 gesteigert. Durch die Proportionalabgabe wird vor allem der Immobiliarverkehr in Frankreich höher belastet als in irgend einem anderen Lande; denn die proportionale Abgabe beläuft sich auf 5 1/2 Proz. Principal und auf 1 3/8 Proz. in den Zuschlagscentimes oder zusammen auf 6,875 (6 7/8) Proz. Die verhältnismäßige Abgabe ist, allerdings einschließlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer, mit rund 90 Proz. am Gesamtertrage des Enregistrements beteiligt. Die Proportionalabgaben sind im wesentlichen Steuern und sind gerechter und richtiger als die festen Abgaben, da sie sich den ökonomischen Tatsachen enger anschließen und nicht nur in Bausch und Bogen den wirtschaftlichen Inhalt berücksichtigen. Aus diesen Gründen ist es erklärlich, daß die neuere Entwickelung der Gesetzgebung immer mehr danach trachtet, die festen Abgaben durch proportionale zu ersetzen, jene zu Gunsten dieser zurückzudrängen. Diese bilden das mobile, jene das stabile Element des Steuersystems. Man hat daher den Schwerpunkt des Enregistrements mehr und mehr in die verhältnismäßigen Abgaben verlegt.

Zu den proportionalen Abgaben zählen auch die Erbschafts- und Schenkungssteuern, bei denen aber außer den übrigen Gesichtspunkten die Höhe der Steuer noch nach der Größe der Erbschaft und dem Verwandtschaftsgrade bemessen und in stark progressiven Sätzen abgestuft wird.

3.) Die abgestuften Abgaben (droits fixes et gradués), die seit 1872 zu den beiden übrigen Auflagen hinzugekommen sind, sollen augenscheinliche Differenzierungen des ökonomischen Vorteils steuertechnisch auswerten. Sie betrugen 5 Franks für Urkunden ohne Angabe der Wertsumme oder für in Geld nicht schätzbare Anordnungen. Im übrigen wechseln sie nach der Summe des Wertinhalts und beginnen mit 5 Franks bei Urkunden über Wertobjekte bis 5000 Franks und steigen auf 10 Franks bei solchen von 5000 bis 10 000 Franks, auf 20 Franks bei solchen von 10 000 bis 20 000 Franks und betragen je 20 Franks mehr für jede weiteren 20 000 Franks Wert des Objekts. Durch Gesetz vom 28. April 1893 sind die abgestuften Abgaben teilweise in proportionale verwandelt worden.

Für die Anwendung der gesetzlichen Normen gelten folgende Grundsätze. Die einmalige Entrichtung der Registerabgabe für einen Verkehrsakt nach gesetzlicher Vorschrift befreit alle einzelnen damit zusammenhängenden oder daraus als Folgen sich ergebenden Handlungen von der Abgabeleistung. Das Gleiche gilt auch

für alle aus dem Akte entstandenen Schriftstücke, wie Quittungen, Bestätigungen u. a. m. Wenn aber eine Verkehrshandlung mehrere von einander unabhängige Verfügungen enthält, die in keinem inneren Zusammenhang miteinander stehen, so ist für jede Verkehrserscheinung des einzelnen Falles je nach dessen Eigenart eine gesonderte Abgabe zu entrichten, auch wenn sie die gleiche Sache betrafen. Auf diese Weise wird dann eine Gesamtleistung in eine Mehrzahl von Einzelleistungen (pluralité des droits) zerlegt. Alle Abgaben sind dann gleichzeitig in dem Augenblick zu entrichten, in dem die Verkehrshandlungen durch die Einregistrierung die formelle Prägung, die „Formalität", empfangen.

Als Ergänzung des Enregistrements wirkt:

4.) Die Umsatzabgabe (droits de transmission). Sie ist eine Verkehrssteuer vom Umsatze gewisser Wertpapiere, in- und ausländischen Aktien usw., aber mit Ausschluß aller Staatspapiere, der einheimischen wie der fremden. Sie wurde durch Gesetz vom 28. Juni 1857 eingeführt, weil die eigentlich unter das Enregistrement und die Besitzwechselabgabe fallenden Werte tatsächlich von diesen Steuerformen nicht getroffen wurden. Sie ist daher weniger Börsensteuer, sondern wirkt mehr als Steuer auf dem mobilen Kapital und tritt an die Seite des Effekten- und Emissionsstempels und der partiellen Kapitalrentensteuer (Taxe sur le revenu des valeurs mobilières).

In engem Zusammenhange mit dem Enregistrement stehen:

5.) Die Hypothekengebühren (droits d'hypothèque), welche bei Bestellung und Eintragung von Hypotheken zu entrichten sind, erscheinen teils als „fixe" und teils als „proportionale" Abgaben mit ausgeprägtem Gebührencharakter. Die Hypothengebühren werden nach Gesetz vom 27. Juli 1900 unterschieden in Einschreibungsgebühren (droits d'inscription) und in Umschreibungsgebühren (droits de transcription). Jene werden nach den Hypotheken bemessen, diese sind nach den den Besitzwechsel des Grundeigentums selbst betreffenden Urkunden anzusetzen. Beide sind proportionale Abgaben von 0,25 Proz. In einzelnen gesetzlich vorgezeichneten Fällen werden die Abgaben ermäßigt. Die früher damit verbundenen Stempelabgaben wurden durch das neue Gesetz beseitigt.

Andere Staaten. Das französische Muster hat wegen des ungeheueren fiskalischen Erfolgs auch andere Staaten zur Nachahmung des Enregistrements veranlaßt. Neben den Reichslanden Elsaß-Lothringen, wo abgesehen von der nach deutschem Vorbild geregelten Erbschaftssteuer das Enregistrement besteht, hat Belgien die französische Einrichtung übernommen. Außerdem zählen hier-

her die Niederlande, Italien, Luxemburg, Rußland, Portugal und Rumänien, das ein in 6 Klassen abgestuftes System hat. Alle diese Länder sind mehr oder weniger in den steuertechnischen Einrichtungen dem französischen Enregistrement gefolgt.

§ 6. **Die Umsatzsteuern.** Wenn wir nunmehr dazu übergehen wollen, die einzelnen Verkehrssteuern, losgelöst von ihrer zufälligen Erhebungsform, nach ihrem steuerrechtlichen und steuertechnischen Inhalte zu betrachten, so haben wir bei der ersten Gruppe, den Umsatzsteuern, drei Erscheinungsformen zu unterscheiden:

1. Die Besitzwechselabgaben oder Umsatzsteuern i. e. S.[1]) Diese Abgaben schließen an den Besitzwechsel beim Immobiliarverkehr an und setzen daher eine Übertragung von unbeweglichem Vermögen in der Form der aktiven Betätigung eines auf ein bestimmtes Rechtsgeschäfts gerichteten Willens voraus, wobei es gleichgiltig ist, ob diese Handlungen freiwillige sind oder durch irgend einen äußeren Zwang veranlaßt werden. Bei diesen Verkehrssteuern sucht demgemäß der Gesetzgeber steuertechnisch eine werdende Leistungsfähigkeit auf, die äußerlich in der Tatsache der Übertragung von Grundstücken erscheint, und will die keimenden Elemente bei der Bildung eines künftigen Einkommens belasten. Die Umsatzsteuer wird in der Regel von jedem Grundstückserwerb erhoben und zwar regelmäßig nach dem Verkehrs- oder gemeinem Werte. Jedenfalls darf kein niedrigerer Wert angesetzt werden, als der tatsächliche Kaufpreis des Vertragsschlusses. Dagegen findet die Umsatzsteuer keine Anwendung auf die Grundstücksübertragungen von Todeswegen, da hierfür die Erbschaftssteuer (s. o. III. § 7, S. 420) eintritt. Steuersubjekt ist der Erwerber der Liegenschaft. Für den richtigen Eingang der Steuerleistung sind meist der Veräußerer und der Verkäufer haftbar und bei Zwangsversteigerungen derjenige, dem der Zuschlag erteilt worden ist. Bei Tauschverträgen zweier oder mehrerer Grundstücke gegeneinander wird dasjenige Vermögensobjekt der Berechnung der Umsatzsteuer zu Grunde gelegt, das den höheren Verkehrswert darstellt. Bei Schenkungen von Grundstücken gelten die Grundsätze der Schenkungssteuern und die Umsatzsteuer erscheint hier

---

1) Umsatzsteuer ist ein mehrdeutiger steuertechnischer Ausdruck. Allen Anwendungen ist gemeinsam, daß es sich um Wertübertragungen von einem Rechtssubjekt auf das andere handelt, die ihrem Wesen nach auf bewußte Handlungen zurückgehen. So gebraucht man die Bezeichnung „Umsatzsteuer" bei der Warenhaussteuer, Börsensteuer und für bestimmte Formen der Besitzwechselabgaben.

als Bereicherungsabgabe und ist von dem Betrage zu entrichten, um den der Beschenkte reicher geworden ist. Fallen durch Schenkung oder Erbschaft Grundstücke oder Immobilien an Personen, die von der Schenkungs- oder Erbschaftssteuer frei sind, so sind solche Umsätze auch von der Umsatzsteuer befreit.

Diese Besitzwechselabgaben sind in allen Steuersystemen vertreten. Ihre Höhe schwankt in der Regel zwischen 1 und 2 Proz. vom Verkehrswert der Grundstücke. Sie werden entweder direkt oder in den Formen der Stempelsteuern erhoben.

Verbindet man mit der Umsatzsteuer noch die Tendenz, sie in ihrer Höhe nach dem Zuwachs des Kapitalwerts der bebauten und unbebauten Grundstücke festzusetzen, um den der Veräußerer seit dem letzten Besitzwechsel durch den Verkauf reicher geworden ist, so geht sie in eine eigentliche Vermögenssteuer vom Wertzuwachs oder in eine Wertzuwachssteuer über (s. o. III. § 10 S. 442).

2. Steuern von Kauf- und Anschaffungsgeschäften oder die Börsensteuer.[1]) Die hierher gehörigen Auflagen treffen die Umsätze des Mobiliarverkehrs. Doch werden sie nicht auf allen Verkehr mit beweglichen Sachgütern ausgedehnt, sondern auf den Besitzwechsel in Wertpapieren oder Effekten und Waren aller Art beschränkt, die an eine börsenmäßige oder börsenartige Behandlung anknüpfen. Daher hat man diese Verkehrssteuern, die in sehr verschiedener Gestalt auftreten, mit dem Kollektivnamen Börsen- oder Effektenumsatzsteuern bezeichnet.

Von der Börsen oder Effektenumsatzsteuer werden daher alle Kauf- und anderweiten Anschaffungsgeschäfte in Wertpapieren und vielfach auch andere börsenmäßig gehandelte Waren, der Handel

---

1) Friedberg, Börsensteuer, Berlin 1875; Friedberg, Vorschläge zur Durchführung einer prozentualen Börsensteuer. Jena 1882; Perrot, Die Börse und die Börsensteuer. Heidelberg 1880; Friedberg, Reichsbörsengesetz. Jahrb. f. Nat. u. Stat., N. F. 11, S. 33; Cohn, Ein Wort zur Börsensteuer. Ebenda N. F. 10, S. 24 ff.; Grimm, Das Börsensteuergesetz. Finanzarchiv 2, S. 527 ff.; Hecht, Geschäftssteuer auf Grund des Schlußnotenzwangs. Stuttgart 1885; Arendt, Börsensteuer u. Börsenspekulation. Berlin 1885; Warschauer, Die deutsche Börsensteuer und die Versuche ihrer Umgestaltung. Jahrb. f. Nat. u. Stat. III. F. 30, S. 57—65; Denkschrift des Zentralverbandes des deutschen Bank- u. Bankiergewerbes. Bankarchiv III. 8. (1903); Meyer, Die deutschen Börsensteuern von 1881—1900. Stuttgart 1902; Sommaruga, Die österreichischen Gesetze v. 18. September 1893. Ztschr. f. Volksw. (Wien) 1893; Hammerschlag, Das Gesetz über die (österreichische) Effektenumsatzsteuer. Wien 1893; Weishut, Der Effektenumsatz u. seine Besteuerung. Wien 1893; Vivante, L'Impôt de la Bourse. Paris 1893.

mit Geld und Geldsorten, die Emissionen von Aktien, Renten- und Schuldverschreibungen u. dgl. m. getroffen. Der Begriff der Börse erzeugt aber sofort im wirtschaftlichen Denken den Begriff des Börsengewinnes und Börsenverlustes. Der Gedanke, die Börsengewinne als Vorteile vermögensrechtlicher Natur aus dem Spiel des Zufalls und als mehr oder minder unverdienten Erwerb einer Sonderbelastung zu unterwerfen, war die unmittelbare Folge dieser Begriffsbildung. Da nun aber der Börsengewinn äußerlich selten erkennbar und daher steuertechnisch nicht meßbar war, so hat man sich genötigt gesehen, auf die Funktion der Börsensteuer als Gewinnsteuer in der Hauptsache zu verzichten. Nur in einem Falle ließen sich außerordentliche Gewinne konstatieren und durch die Besteuerung treffen, nämlich die Gewinnste der Lotterielose. Allein diese Konsequenz hat bis jetzt die Gesetzgebung selten gezogen, man hat sich vielmehr auf den verkehrssteuerpolitischen Standpunkt gestellt und den Erwerb von Lotterielosen als einen steuerpflichtigen Verkehrsakt betrachtet, der die Möglichkeit eines Gewinnes in Aussicht stellt. Auf Grund dieser Erwägung hat man den Kauf und Verkauf von Lotterielosen mit einer Verkehrssteuer (im Deutschen Reich 20 Proz. des Wertes) belastet.

Allein bei der Börsensteuer ist der reine Verkehrssteuer-Charakter nur da vorhanden, wo der Bankier und Kaufmann Börsengeschäfte für eigene Rechnung betreibt. Wo indessen die Kontrahenten nur im Auftrage ihrer Kunden handeln, da ist die Börsensteuer nur insoweit Verkehrssteuer, als sie auf diese überwälzt wird, werden kann und darf. Insofern dies nicht geschieht, paren sich in der Börsensteuer mit den verkehrssteuerlichen gewerbs- und einkommensteuerartige Elemente. Dagegen ist die Begründung der Börsensteuer schlechthin zu verwerfen, die in ihr eine Art Strafe oder Buße auf dem „unproduktiven“, sogar als unsittlich betrachteten Börsenspiel erblicken möchte. Dies schließt allerdings nicht aus, daß man die Sätze für diese Börsenumsätze relativ hoch bemessen kann.

Die meisten Gesetzgebungen dehnen sie auch auf diejenigen börsenmäßigen oder börsenähnlichen Geschäfte aus, die außerhalb der Börse durch gewerbsmäßige Händler abgeschlossen werden. Dies dient zur Sicherung der Abgabe. Mitunter besteht für solche Fälle eine Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung, wenn beide Kontrahenten keine berufsmäßigen Effektenhändler sind (Österreich). Dadurch wird die Börsensteuer zu einer allgemeinen Umsatzsteuer für alle Transaktionen in Wertpapieren überhaupt. Darum hat

man sich überhaupt darauf beschränkt, nur diese formalen Anhaltspunkte steuertechnisch zu benutzen, und die (Konjunktur-) Gewinnbesteuerung in andern Formen der Erwerbsbesteuerung zu versuchen. Die Börsensteuer aber empfängt damit das Gepräge einer mittelbar bemessenen Abgabe, sie zieht aus der Tatsache des Umsatzes an sich einen Rückschluß auf die einzelwirtschaftliche Leistungsfähigkeit und das Einkommen, aus dem in letzter Linie, wenngleich aus dessen mehr unperiodischen Bestandteilen, auch sie zu erlegen ist. Ob und wie weit dieser Schluß den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, bleibt ebenso ungewiß wie die Konklusion von dem Verbrauch auf die Steuerkraft bei den Aufwandsteuern; jedenfalls ist sie ebenso beschränkt richtig.

Das Steuersubjekt ist bei der Börsensteuer diejenige Person, für die und in deren Namen der Verkehrsakt erfolgt. Dies werden regelmäßig die beiden Kontrahenten sein, die das Geschäft abschließen. Sehr häufig sind Steuerzahler und Steuerträger verschiedene Personen, indem der Vermittler des Geschäfts, der Makler, Kommissionär u. dgl. m., zunächst die fällige Steuer auslegt und sie dann auf den eigentlichen Leistungspflichtigen abwälzt. Die Steuerquelle ist die in dem Verkehrsakt präsumierte wirtschaftliche Kraft, indem angenommen wird, daß durch ihn die Bildung des Einkommens gefördert wird. Diese Voraussetzung macht den Akt des Umsatzes selbst zum Steuerobjekt, und die spezielle Geartung der Verkehrshandlung bildet die Grundlage für die Abstufung der Steuerpflicht. Das einzelne Geschäft bildet den formalen Anhaltspunkt für die Steuer. Daraus folgt auch, daß der Steuerfuß kein einheitlicher Satz sein darf, sondern eine Quote darstellen soll, die sich auf die Steuereinheit bezieht und mit der Größe des Umsatzes steigt und fällt.

Die hauptsächlichste Erhebungsform der Börsensteuer ist die Stempelform (Abstempelung oder Benutzung von Stempelmarken und Stempelbogen). Bei weitem seltener ist die direkte Hebung.

Die Börsensteuer kann sein:

1.) eine Emissionssteuer. Diese stellt sich dar als eine Quotenabgabe bei der Ausgabe von Wertpapieren (Aktien, Anteilscheinen, Obligationen etc.) und wird bemessen nach der Höhe des emittierten Kapitalbetrages Die aus dem Ausland eingebrachten Effekten werden bei der Einbringung versteuert. Die inländischen Emissionen genießen häufig vor den ausländischen eine Steuerbegünstigung. Bei diesen ist meist der Erwerber, bei jenen der Emittent der Steuerzahler, der die ausgelegte Steuer auf seine Abnehmer abwälzt.

2.) eine Wertübertragungssteuer oder Kapital-Umsatzsteuer. Sie wird von jedem Umsatz mobiler Werte erhoben und trifft die Kauf- und anderweiten Anschaffungsgeschäfte teils mit Beschränkung auf eigentliche Börsenwerte, teils mit Ausdehnung auch auf alle usancemäßig gehandelten Waren (Produktenbörse). Die Umsatzsteuer wird meist auf gewisse Einheiten berechnet („börsenmäßigen Schluß"), d. h. auf eine bestimmte Zahl der Gegenstände z. B. 25 oder 50 Stück, oder auf eine bestimmte Grundsumme, z. B. 5000 M. Sie ist in der Regel eine Prozentabgabe.

3.) eine Schlußnotensteuer. Zur Sicherung der Börsensteuer besteht bisweilen die Vorschrift, über jedes an der Börse oder börsenmäßig abgeschlossene Geschäft eine dies dartuende Urkunde auszufertigen. Dieses Dokument ist der Schlußzettel oder die Schlußnote und die Vorschrift, alle Geschäfte in dieser Weise zu beurkunden, das Prinzip des Schlußnotenzwanges. Der in der Schlußnote gefertigte Wertbetrag ist dann Gegenstand der Steuerveranlagung, die Steuer selbst ein meist vom Tausend berechneter Quotenanteil. Die dem Schlußnotenzwang unterworfenen Geschäfte sind im Gesetz genau verzeichnet, wenn er sich nicht auf alle Transaktionen des Börsenverkehrs erstreckt.

4.) eine Kontingentierungssteuer. Bei dieser wäre nach den statistisch meßbaren Jahresumsätzen für jede einzelne Börse eine jährliche Pauschalsumme (Abfindung, Abonnement) festzusetzen und von einem Ausschuß auf die einzelnen Besucher der Börse nach ihrem Börsenverkehr zu repartieren. Hingegen hat man auf die Gefahr der ungerechten Umlegung auf die einzelnen Börsenbesucher hingewiesen. Ebenso würde das Prinzip der Verkehrssteuer, auf der die Berechtigung ruht, durchbrochen. Dieser Vorschlag ist bis jetzt noch nirgends durchgeführt worden.

5.) eine Lotteriesteuer ist eine Abgabe von den ausgegebenen Lotterielosen. Sie stellt eine reine Verkehrssteuer dar und erstreckt sich daher auf den Verkehr mit Losen, trifft aber nicht als Gewinnsteuer die Lotteriegewinne.

Die Kontrollen zur Sicherung des Eingangs der Börsensteuer sind mit großen Schwierigkeiten verbunden, weil die mobile Natur der Börsengeschäfte eine wirksame Überwachung erheblich erschwert. Man hat vor allem in den neueren Gesetzen versucht, die Börsensteuer durch den „Schlußnotenzwang" zu sichern, und daher teils den Nichtgebrauch von Schlußzetteln unter Strafe gestellt oder die Klagbarkeit der Börsenabschlüsse von der vorhandenen Ausstellung dieser Dokumente abhängig gemacht. Ein anderes Kontroll-

mittel wäre der Registrierungszwang aller Börsengeschäfte oder die Verpflichtung, diese, nach Analogie des französischen Enregistrement (s. o.), in ein von der Steuerbehörde oder von dem einzelnen Geschäftsmann geführtes Register einzutragen, das jederzeit kontrollierbar wäre. Von Bedeutung für die Kontrolle wäre endlich die statutenmäßige Vorschrift, daß alle Kassageschäfte durch zentrale Abrechnungshäuser zu erledigen, während die Zeitgeschäfte an gewissen Liquidationstagen durch einen Liquidationsausschuß zu bewirken sind. In beiden Fällen hätte die Abgleichung bei den einschlägigen Stellen eine obligatorische zu sein, die Umgehung müßte unter Strafe gestellt werden.

Gesetzgebung. 1. Deutsches Reich. Durch Gesetz vom 1. Juli 1881 wurden die an der Börse abgeschlossenen Geschäfte besteuert, indem auf den Umsatz von Aktien, Renten- und Schuldverschreibungen, dann auf Schlußnoten und Rechnungen und endlich auf Lotterielose ein dreifacher Stempel gelegt wurde. Der erste dieser Stempel, der Emissionsstempel, wurde nach der Höhe des Gegenstandes bemessen und betrug für inländische und ausländische Aktien 5 ‰, für inländische und ausländische Renten- und Schuldverschreibungen 2 ‰ und für inländische Renten- und Schuldverschreibungen, die mit staatlicher Genehmigung von Gemeinden, Gemeindeverbänden usf. ausgegeben werden, 1 ‰. Die Lotterielose hatten 5 Proz. zu entrichten. Dagegen wurden die eigentlichen Börsenumsätze in Effekten und Waren von einem Umsatz- oder Fixstempel getroffen, insofern über den Abschluß des Geschäftes Schlußnoten und Rechnungen vorlagen. Auf Schlußnoten war bei Bargeschäften ein Stempel von 0,20 M., bei Zeitgeschäften ein solcher von 1 M. gelegt. Rechnungen, Kontokorrente und ähnliches hatten gleichfalls einen Stempel von 0,20 Mark zu zahlen. Nach der Novelle vom 29. Mai 1885 ist nicht das Dokument, in dem der Geschäftsabschluß in Erscheinung kommt, sondern der Geschäftsabschluß als solcher steuerpflichtig. Die steuerpflichtigen Geschäftsabschlüsse zerfallen in solche in ausländischen Banknoten, ausländischem Papiergeld und ausländischen Geldsorten sowie in allen Sorten von Wertpapieren inländischen und ausländischen Ursprungs, und andererseits in solche in Waren, die börsenmäßig gehandelt werden und zwar unter Zugrundelegung von Usancen der Börse. Die Abschlüsse werden durch den „Schlußnotenzwang" evident gehalten und kontrolliert. Die Steuerform war der Stempel, und die Steuersätze betrugen $^1/_{10}$ ‰ bei Effektenumsätzen, $^2/_{10}$ ‰ bei Warenumsätzen.

Die Börsensteuer wurde dann durch Gesetz vom 27. April 1894 neu geregelt und durch Gesetz vom 14. Juni 1900 im Zusammenhang mit einer großen Flottenvorlage weiter ausgebaut und in den Sätzen mehrfach erhöht. Darnach sind steuerpflichtig die Umsätze in Aktien, Kuxen, Renten- und Schuldverschreibungen, dann die Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäfte, die Lotterielose und Schiffsfrachturkunden. Die Umsätze in Aktien-, Renten- und Schuldverschreibungen sind der Emissionssteuer unterworfen, die bei Aktien, Aktienanteilscheinen und Interimsscheinen über Einzahlungen auf diese Wertpapiere 2 Proz. von inländischen und $2^1/_2$ Proz. von ausländischen beträgt, wenn diese im Inlande ausgehändigt, veräußert, verpfändet usw. werden. Kuxe (Anteilscheine gewerkschaftlich betriebener Bergwerke) werden mit 1 Proz. und einer

festen Abgabe von 1,50 M. für jede Urkunde besteuert. Inländische Aktien solcher Gesellschaften, die ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen, die Kapitaleinlagen höchstens zu 4 Proz. verzinsen, bei Auflösung nur den Nennwert der Anteile zusichern, den etwaigen Rest des Gesellschaftsvermögens gemeinnützigen Zwecken zuwenden und überhaupt für die minderbemittelten Volksklassen bestimmt sind, bleiben von der Abgabe frei.

Inländische Renten- und Schuldverschreibungen und solche Obligationen ausländischer Staaten und Eisenbahngesellschaften im inländischen Verkehrsakt werden mit 6 ‰ und Schuldverschreibungen anderer ausländischer Erwerbsgesellschaften werden mit 1 Proz. besteuert. Deutsche Reichs- und Staatsanleihen sowie die nach Gesetz vom 8. Juni 1871 abgestempelten ausländischen Inhaberpapiere auf Prämien bleiben steuerfrei.

Die Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäfte unterliegen einer Umsatzsteuer, der Schlußnotensteuer. Sie wird von allen Geschäften mit ausländischen Banknoten, Papiergeld und Geldsorten sowie von in- und ausländischen Schuldverschreibungen mit $^2/_{10}$ ‰ und von Kuxscheinen mit 1 ‰ erhoben. Sonstige Wertpapiere werden mit $^3/_{10}$ ‰ besteuert. Durch Gesetz vom 3. Juni 1906 wurden die sog. „umgeborenen" Aktien, d. h. Aktienanteile, über die keine Aktienurkunden ausgestellt waren, gleichfalls dem Emissionsstempel unterworfen. Ebenso wurde der Umsatzstempel für das Kostgeschäft und den Arbitrageverkehr ermäßigt und endlich derjenige für Verkaufsgeschäfte in Anleihen des Deutschen Reiches und den deutschen Bundesstaaten ganz aufgehoben. Ferner ist von Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäften, die nach börsenmäßigen Usancen über Mengen von Waren, die börsenmäßig gehandelt werden, abgeschlossen werden, ein Schlußstempel von $^4/_{10}$ ‰ zu entrichten. Von der Steuer befreit sind Waren, die von dem einen Kontrahenten im Inland hergestellt sind, die von Hypotheken- und Bodenkreditanstalten als Darlehnsvaluta ausgereichten Pfandbriefe, die Kontantgeschäfte über ausländische Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und ungemünztes Gold und Silber und die zur Versicherung von Wertpapieren gegen Verlosung geschlossenen Geschäfte.

Die Lose öffentlicher Lotterien und die Ausweise über Spieleinlagen bei öffentlichen Ausspielungen von Geld und anderen Gewinnsten sowie die Wetteinsätze bei öffentlichen Pferderennen und ähnlichen Gelegenheiten sind mit 20 Proz. bei inländischen und mit 25 Proz. bei ausländischen Spielunternehmungen für die gesamte planmäßige Anzahl der Lose oder Ausweise zu besteuern. Steuerzahler ist bei inländischen Lotterien deren Veranstalter und bei ausländischen der Einführer der Lose. Die Auflage ist vor dem Vertrieb durch direkte Zahlung vom Nennwert sämtlicher Lose zu entrichten. Von dieser Abgabe sind befreit die Lose der von den zuständigen Behörden genehmigten Ausspielungen und Lotterien, sofern der Gesamtpreis der Lose einer Ausspielung 100 M. und bei Ausspielungen zu ausschließlich mildtätigen Zwecken die Summe von 25000 M. nicht übersteigt. Auf die Staatslotterien deutscher Bundesstaaten finden diese Bestimmungen keine Anwendung.

2. Österreich. Nach mehrfachen Anläufen kam das Gesetz vom 18. Sept. 1892 zustande, das eine Effektenumsatzsteuer für Österreich schuf und durch Gesetz vom 9. März 1897 in verschiedenen Punkten verschärft wurde und die ausgesprochene Tendenz verkörpert, den sog. mühelosen Gewinn der Börse zu erfassen. Gegenstand der Besteuerung ist jeder Umsatz von Effekten und zwar in jeder Art und jeder Form, sei es auf der Börse oder sei es außerhalb dieser.

Geschäfte, aus denen ein Umsatz nicht hervorgeht, sowie Kaufs- und Verkaufsgeschäfte außerhalb der Börse zwischen zwei Nichteffektenhändlern sind von der Steuer frei. Steuersubjekt ist bei Börsengeschäften, die durch ein offizielles Arrangementbureau abgeschlossen werden, jeder der beiden Kontrahenten, bei direkten Geschäften der Ablieferer, bei außerhalb der Börse geschlossenen Kostgeschäften der Kostgeber, event. der Kostnehmer, bei außerhalb der Börse abgeschlossenen Kaufs-, Verkaufs- und Lieferungsverträgen der dabei tätige Kaufmann, bei zwei Kaufleuten der Verkäufer. Ausgenommen von der Umsatzsteuer ist der bereits anderweitig besteuerte Umsatz von inländischen Wechseln und kaufmännischen Anweisungen, sowie derjenige von Valuten und Devisen. Die Steuereinheit bildet der „börsenmäßige Schluß", d. h. in der Regel 25 Stück oder 10000 Kr. Nominalwert eines Wertpapiers, oder ein Geldumsatz von 10000 Kr. Der Steuersatz beträgt für jeden Schluß bei Geschäften in Dividendenpapieren und Prämienschuldverschreibungen mit Ausnahme der Staatsprämienanlehen 1 Kr., bei allen übrigen 40 h. Bei Umsatzgeschäften außerhalb der Börse in inländischen Effekten bis zum Nominalbetrage von 1000 Kr. wird die Steuer von 40 auf 10 h. und bei Geschäften dieser Art in inländischen Prämienschuldverschreibungen im Betrage bis 200 Kr. wird sie von 1 Kr. auf 20 h. herabgesetzt.

3. Frankreich. Durch den Dimensionsstempel (Gesetz vom 13. Brumaire J. VII) waren alle Rechnungsauszüge, Schlußakten und deren Ersatzmittel, die von Geschäftsvermittlern an der Börse zur Buchung des Geschäftsabschlusses oder der Ausführung eines Auftrags ausgestellt wurden, einer Steuer unterworfen. Diese Abgabe war von allen Schriftstücken ohne Rücksicht auf die Art der Geschäfte fällig. Doch gebrach es stets der Verwaltung an den notwendigen Handhaben für Kontrolle und Sicherstellung der Steuer. Infolgedessen hat man verschiedene Versuche angestellt, die Erhebung zu regeln und Strafen für die Hinterziehung festzusetzen. In der Hauptsache ohne Erfolg. Erst mit der Vorlage des Budgets für 1893 griff man auf eine Börsensteuer zurück, da man neue Mittel für den durch die Reform der Getränkesteuern bedingten Ausfall aufbringen mußte. Die Getränkesteuerreform, die vom Budget getrennt wurde, wurde erst durch Gesetz vom 29. Dezember 1900 gelöst, während die Börsensteuer bereits 1893 zum Gesetz erhoben wurde (Gesetz vom 28. April 1893).

Dieses bestimmt, daß jedes Börsengeschäft, das den Kauf oder Verkauf von Börsenwerten in jeglicher Gestalt und jeglichem Umfang vermittelt, dem Schlußnotenzwang unterliegt. Der Schlußnotenstempel (Bordereau) beträgt 5 Cts. für 1000 Fr. oder für einen Bruchteil vom Tausend. Reportgeschäfte zahlen die Hälfte. Diese Abgabe ist nicht dem Zuschlagszehntel unterworfen. Durch Gesetz vom 29. Dezember 1895 wurde der Steuersatz für Geschäfte in französischer Rente auf ¼ der sonstigen Höhe ermäßigt. Außerdem wird eine Emissionssteuer von Aktien und Obligationen französischer Gesellschaften, Departements, Gemeinden, öffentlicher Anstalten, ausländischer Gesellschaften und Regierungen eingezogen, die bei inländischen Effekten 1,20 Proz. und 0,75 Proz. bei ausländischen bis zu einem Nennbetrag von 500 Frcs. und 1,50 Proz. für jedes weitere Tausend oder Bruchteile davon beträgt. Endlich haben alle Arten von Wertpapieren — mit Ausnahme der französischen Staatspapiere — eine Umsatzsteuer (droit de transmission) zu erlegen, die bei Namenspapieren, bei jeder Umschreibung vom Emittenten mit ½ Proz. des Kurswertes, bei Inhaberpapieren im Jahresabonnement mit ⅕ Proz. des durchschnittlichen, vorjährigen Kurswertes des emittierten Kapitals gleichfalls vom Emittenten erhoben wird.

4. England besteuert die Schlußzettel mit einem Fixstempel von 1 d und die sonstigen Übertragungen von Kapitalien mit 2½ sh für je 100 Pfund Sterling durch einen Wertstempel, insofern über diese eine förmliche Urkunde errichtet ist. Eine eigentliche Börsensteuer fehlt.

5. Italien. Auch in Italien besteht die Schlußnotensteuer, die 0,50 Lire bei Kassageschäften und 2 Lire bei Zeitgeschäften beträgt. Die Emissionssteuer ist mit 1,80 Lire für je 1000 Lire des emittierten Kapitals festgesetzt, das nach dem durchschnittlichen Kurswert während des vorausgegangenen Jahres berechnet wird. Die gleiche Steuer wird halbjährlich von den Vorschußgeschäften der Sparkassen und ähnlicher Kreditinstitute erhoben.

Ähnliche Auflagen sind eingeführt in den Niederlanden, in einzelnen Schweizer Kantonen (Basel, Zürich), in Japan u. a. m.

3. Allgemeine Verkaufssteuern. Der Gesetzgeber kann endlich noch einen Schritt weiter gehen und allen Warenverkehr überhaupt mit Verkehrssteuern belasten. Ein solches System der Verkehrsbesteuerung würde dann den ganzen wirtschaftlichen Verkehr mit einem Netze von solchen Auflagen umspannen. Eine derartige Ausdehnung des Verkehrssteuerprinzips würde zwar einerseits den ganzen Verkehr erheblich belästigen, andererseits aber die Steuereinkünfte wesentlich vermehren. Soweit ist aber bis jetzt noch keine Steuergesetzgebung gegangen. Wo man sich, wenigstens in der Wirkung, mit solchen Plänen trug, hat man lieber an die Formen der Schriftensteuern, an Rechnungs- und Quittungsstempel angeknüpft, wodurch allerdings diese Abgaben einen etwas anderen Charakter empfangen.

§ 7. **Die Steuern vom Wertverkehr oder die Schriftensteuern.** Bei dieser letzten Gruppe von Verkehrssteuern geht die Steuertechnik von den Formalakten selbst aus, die als hauptsächlich behandelt werden, während der verkehrswirtschaftliche Vorgang selbst nur materielles Substrat, steuerpolitisch also Nebensache ist. Wir unterscheiden:

1. Rechnungs-, Quittungs- und Wechselstempel.[1]) Alle diese Abgaben verdanken ihren Ursprung den steuertechnischen Versuchen, das bewegliche Vermögen im Flusse des Verkehrs schärfer durch Verkehrssteuern zu treffen, um auf diese Weise die einseitige Belastung des Immobiliarverkehrs auszugleichen. Diese Verkehrssteuern werden regelmäßig in der Form von Stempelsteuern erhoben, wobei meist Stempelmarken verwendet werden.

1) v. Heckel, Quittungssteuer. Bankarchiv 5, S. 91—94; Korn, Die österreichische Gebührengesetznovelle und der deutsche Geschäftssteuerentwurf. Finanzarchiv 3, S. 492; Czörnig, Besteuerung der Wechsel. Triest 1870; Jacobson, Die Wechselstempelsteuer und ihre Reform. Berlin 1906; Haupt, Arbitrages et parités 8. ed. Paris 1894.

Rechnungs- und Quittungsstempel. Im Deutschen Reiche hat man wiederholt den Versuch gemacht, den Quittungsstempel einzuführen (1881, 1893, 1906), allein ohne Erfolg. Auch die Bundesstaaten haben früher mehrfach Quittungsstempel gehabt: in Preußen bis 1873, in Sachsen bis 1886, in Bayern bis 1899. Bei Quittungen, die vor Gericht gebraucht werden, besteht ein solcher noch in Braunschweig, Hessen und Elsaß-Lothringen. — In Österreich werden Empfangsbestätigungen, die als Rechtsurkunden zu betrachten sind, mit einem Fixstempel von 1 Kr. und mit einem Gradationsstempel von 0,14—50 Kr. belastet, wenn der Wert der empfangenen Sache im Schriftstück ausgedrückt ist, wie bei Schuldscheinen. Empfangsbestätigungen über Summen unter 4 Kr. sind stempelfrei. Saldierungen von Rechnungen, die mit dem Rechnungsstempel versehen sind, genießen gleichfalls Steuerfreiheit. Daneben bestehen noch zahlreiche weitere Ausnahmen. Frankreich belegt die Quittungen, Empfangsbescheinigungen, Entlastungen und andere befreiende Aktenstücke, vornehmlich des Privatverkehrs, mit einem Fixstempel von 10 Cts. (ohne Zuschläge). Beträge bis 10 Frcs., falls sie nicht Abschlagszahlungen größerer Summen sind, bleiben stempelfrei. Daneben bestehen auch noch weitere Ausnahmen. Die Quittungen von und an öffentliche Kassen sind, abgesehen von den besonderen Fällen der meisten Steuerquittungen, zu Lasten der privaten Aussteller oder Empfänger steuerpflichtig nach analogen Bestimmungen wie diejenigen des Privatverkehrs. Entnahme und Erteilung sind obligatorisch. Die Höhe der Stempelsätze bezieht sich auf jedes Stück und beträgt als Fixstempel 25 Cts. Bis 1895 hatte man in England einen Gradationsstempel, der aber seitdem durch einen Pennyfixstempel ersetzt wurde. Er wird durch eine Stempelmarke erhoben und ist fällig von Quittungen über einen Betrag von 2 £ an aufwärts.

Wechselstempel: 1. Deutsches Reich. Vor Gründung des Norddeutschen Bundes hatten bereits verschiedene deutsche Staaten Wechselstempelabgaben eingeführt; so Preußen durch Gesetz vom 7. März 1822. Für den Norddeutschen Bund hat dann das Gesetz vom 10. Juni 1869 eine einheitliche Wechselstempelabgabe eingeführt, die später durch besondere Verträge und gemäß der Reichsverfassung auf die außerhalb des Norddeutschen Bundes stehenden deutschen Staaten ausgedehnt wurde. Durch das Reichsgesetz vom 4. Juni 1879 wurde materiell an dem bisherigen Rechtsstande nichts geändert, sondern es sind nur Modifikationen getroffen worden, die durch die Markwährung und Markrechnung im Deutschen Reiche notwendig geworden waren. Der Wechselstempelabgabe unterliegen 1. gezogene und eigene Wechsel, die im Reichsgebiete in Umlauf gesetzt werden; 2. die an Ordre lautenden Zahlungsversprechen (billets à ordre) und 3. die Assignationon jeder Art auf Geldauszahlungen, Akkreditive und Zahlungsaufträge, gegen deren Vorzeigung und Auslieferung die Zahlung geleistet werden soll, wenn sie von Kaufleuten oder auf Kaufleute ausgestellt sind. Die Form der Beurkundung ist dabei unerheblich. Dagegen sind von der Abgabe befreit: 1. die vom Ausland auf das Ausland gezogenen, nur im Ausland zahlbaren Wechsel; 2. die vom Inland auf das Ausland gezogenen, nur im Ausland gegen Sicht oder innerhalb einer zehntägigen Frist zahlbaren Wechsel, sofern sie vom Aussteller direkt in das Ausland remittiert werden; 3. die statt der Barzahlung dienenden, auf Sicht zahlbaren Platzanweisungen oder Checks, wenn sie ohne Accept bleiben. Die Wechselstempelabgabe ruht auf der Urkunde und beträgt von einer Summe von

	200 M. und weniger	0,10 M.
über	200 „ bis 400 M.	0,20 „
„	400 „ „ 600 „	0,30 „
„	600 „ „ 800 „	0,40 „
„	800 „ „ 1000 „	0,50 „

und von jedem ferneren 1000 M. der Summe 0,50 M. mehr, wobei jedes angefangene 1000 M. für voll gerechnet wird.

Steuerpflichtig und solidarisch haftbar für die Entrichtung der Wechselstempelabgabe zur Reichskasse sind alle Personen, die am Umlauf des Wechsel im Reichsgebiete teilgenommen haben (Aussteller, Acceptant, Indossant und alle wechselrechtlich verpflichteten Personen, einschließlich der Protest erhebenden Personen). Die Abgabe, die entweder durch Benutzung eines Blanketts mit dem erforderlichen Reichsstempel oder durch Verwendung von Reichsstempelmarken erhoben wird, ist fällig, ehe ein inländischer Wechsel vom Aussteller und ein ausländischer Wechsel vom ersten inländischen Inhaber aus den Händen gegeben wird. Bei Wechselduplikaten gilt dasjenige Exemplar als steuerpflichtig, das zum Umlauf bestimmt wird. Die übrigen Exemplare werden nur versteuert, wenn besondere, auf dem versteuerten Formnlare nicht verzeichnete Wechselerklärungen eingesetzt sind. Die Hinterziehung der Wechselstempelsteuer wird mit dem 50fachen Betrage der Steuer bestraft. Eine Strafumwandlung in Freiheitsstrafen besteht nicht. Die Wechselstempelabgabe ist eine Reichssteuer und bildet einen Bestandteil jener Reichssteuern, deren Ertrag nach Abzug von 2 Proz. zu Gunsten der einzelnen Bundesstaaten, in deren Gebiet die Wechselstempelmarken verkauft wurden, ungeteilt in die Reichskasse fließen. Sie nehmen teil an den Überweisungen.

2. Österreich-Ungarn. Der Wechselstempel bildet einen Teil des Gebührenwesens und ist für Österreich durch das Gebührengesetz vom 9. Februar 1850 geregelt. Die Wechselstempelabgabe trifft gezogene und eigene Wechsel sowie andere „den Wechseln gleichgestellte kaufmännische Urkunden", wie kaufmännische Anweisungen und Verpflichtungsurkunden über Geldleistungen, Schulddokumente über Vorschußgeschäfte in Wertpapieren und Waren usw. Die Höhe der Abgaben richtet sich nach dem Werte (Wechsel-, Anweisungs-, Schuldsumme) und nach der Umlaufszeit. Die niedrigeren Steuersätze nach Maßgabe der Skala I finden Anwendung auf Wechsel mit längerer Zirkulationsfrist und zwar auf im Inland ausgestellte Wechsel, wenn nicht aus der Wechselurkunde selbst hervorgeht, daß die Zahlung später als sechs Monate nach dem Ausstellungstage erfolgen soll, und auf im Ausland ausgestellte Wechsel, wenn nicht aus der Wechselurkunde selbst erhellt, daß die Zahlung später als 12 Monate nach dem Ausstellungstage erfolgen soll, sowie endlich auf prolongierte Wechsel, wenn die vom Tage des Ablaufes des früheren Zahlungstermins zu berechnende Fristverlängerung bei inländischen Wechseln 6 Monate und bei im Inland prolongierten ausländischen Wechseln 12 Monate nicht übersteigt. Dieser Gruppe sind auch Indossamente auf Wechseln gleichgestellt, die nach Skala II zu tarifieren sind, falls sie nicht im Grundbuch eingetragen sind oder ein Hypothekenversprechen enthalten. In diesen Fällen werden auch die Indossamente nach Skala II behandelt. Mit den höheren Steuersätzen nach Maßgabe der Skala II werden getroffen Wechsel, die auf Sicht oder auf 6 Monate bei inländischen Wechseln und 12 Monate bei ausländischen Wechseln Nach-Sicht lauten und innerhalb dieser Frist nach dem Ausstellungstage noch nicht zur Zahlung präsentiert wurden, sowie Wechsel mit

einer bestimmten Zahlungsfrist, wenn sie nach Ablauf einer Frist von 6 Monaten bei inländischen und 12 Monaten bei ausländischen Wechselurkunden weiterbegeben wurden. Eine besondere Skalagebühr nach dem Gesetz vom 8. März 1876 wird von im Auslande ausgestellten und im Auslande zahlbaren Wechseln erhoben, wenn sie im Inland zirkulieren. Dieser ermäßigte Satz wird aber auf die Höhe der Skala I bezw. II gebracht, wenn ein derartiger Wechsel nachträglich im Inland zahlbar gemacht oder vor Gericht gebraucht werden soll. Die inländischen Wechsel sind abgabepflichtig, ehe auf die Urkunde eine Parteiaufertigung gesetzt wird, die ausländischen, wenn sie im Inland im Umlauf gesetzt werden. Für die Erfüllung der Stempelpflicht ist die Obliterierung durch die Steuer- und Zollämter durch Überstempelung durch das Amtssiegel wesentlich. Eine andere Form der Entwertung ist ungültig.

3. Frankreich. Alle Wechsel sind stempelpflichtig, die im Inlande ausgestellt und zahlbar sind, sowie auch solche, die vom Inland auf das Ausland oder umgekehrt vom Ausland auf das Inland gezogen sind. Wechsel, die im Inland nur indossiert werden, unterliegen nur der halben Wechselstempelabgabe. Diese Ermäßigung wurde erst seit 1872 zugestanden, nachdem diese Wechsel 1871 den übrigen steuerrechtlich gleichgestellt waren. Die Wechselstempelabgaben bilden einen Teil des Systems der Stempelsteuern und teilen seine Eigenschaften und allgemeinen Einrichtungen. Die Wechsel werden durch den Proportionalstempel besteuert und zählen zur Gruppe der Handelseffekten (effets négociables), und die Höhe des Steuersatzes beträgt 0,05 Proz. für jede angefangenen 100 Frcs. Im Laufe des 19. Jahrhunderts sind die Sätze mehrfach verändert und meist erhöht worden, namentlich nach dem Kriege von 1870—71, wo sie auf das Dreifache und zwar mit gutem fiskalischen Erfolge gebracht wurden. Seit 1879 sind dann die Sätze wieder auf die alte Höhe ermäßigt worden. Wechsel, die auf kleinere Summen als 100 Frcs. lauten, haben in minimo einen Stempel von 0,05 Frcs. zu entrichten. Die Abgabe kann durch Abstempelung oder, wie regelmäßig, durch Benutzung von Stempelmarken geleistet werden. Ungenügend gestempelte Wechsel müssen nachträglich zum Visa pour timbre eingereicht werden. Die vom Ausland auf das Ausland gezogenen Wechsel unterliegen für jede angefangenen 2000 Frcs. einem Proportionalstempel von 0,50 Frcs. Auf die Checks wird ein Fixstempel angewendet, der bei Platzchecks 0,10 Frcs. und bei den übrigen 0,25 Frcs. beträgt.

4. England. Die vormalige Besteuerung der Wechsel mit abgestuften Sätzen nach Maßgabe der Verfallzeit wurde aufgehoben, und man ging überhaupt seit 1854 von der Anknüpfung an die Umlaufszeit ab. Dem Wechselstempel unterliegen alle Wechsel, die im Inland ausgestellt, zahlbar gemacht, indossiert oder sonstwie negoziiert werden. Der Stempel ist bei Sichtwechseln ein Fixstempel von 1 d (Pennystempel), bei den übrigen Wechseln ein Proportionalstempel nach der Höhe der Wechselsumme. Seit 1900 wird von Wechseln, die auf das Ausland gezogen und im Inland zahlbar gemacht, indossiert oder übertragen werden, eine Stempelabgabe von 6 d erhoben, wenn die Wechselsumme 50—100 Pfund Sterling beträgt und von 6 d für jede angefangenen 100 Pfund Sterling, um welche die Wechselsumme den Betrag von 100 Pfund Sterling überschreitet. Bei fremden und Sichtwechseln wird die Abgabe durch Stempelmarken und bei den übrigen Wechseln meist durch Blankette erhoben. Checks auf Sicht unterliegen gleichfalls dem Pennystempel.

5. Andere Staaten. In Italien werden die Wechsel nach der Verfall-

zeit besteuert, langsichtige Wechsel mit den doppelten Sätzen, kurzsichtige mit den einfachen Sätzen getroffen. Die Sätze wurden 1888 aus fiskalischen Gründen auf die doppelte Höhe gebracht. Für Checks besteht ein Fixstempel. Spanien erhebt im allgemeinen einen Proportionalstempel und läßt Wechsel frei, die nur im Inland indossiert werden, wenn sie nicht unbezahlt zurückkehren oder Protest erhoben wird. Für nicht indossierte Checks ist ein Fixstempel zu zahlen. Belgien unterscheidet zwischen im Inland und im Ausland ausgestellten und zahlbaren Wechseln, jene zahlen die halben, diese die vollen Steuersätze. In den Niederlanden besteht für Sichtwechsel und Checks ein Fixstempel, für Wechsel mit längerer Verfallzeit ein Proportionalstempel. Das gleiche gilt in Dänemark. In Rußland, das Appoints nur bis 50 000 Rubel zuläßt, werden Wechsel Checks und Anweisungen mit dem vollen Stempel getroffen, solche zahlbar in fünf Tagen nach Sicht sind frei. Auch die meisten übrigen Staaten haben Wechselstempelsteuern eingeführt.

Zu den vorerwähnten Verkehrssteuern zählt noch eine Mehrzahl Steuern vom sonstigen Wertverkehr. Als solche kommen vor: Steuern auf Versicherungsverträge, auf Kaufverträge und bei Versteigerungen beweglicher Sachen, Werkverdingungs-, Verlags- und andere Verträge und endlich Steuern, die auf Frachturkunden gelegt sind. Letztere sind aber häufig als Transportsteuern anzusprechen. Dagegen rechnen wir hierher die Auflagen auf Annoncen und Ankündigungen in öffentlichen Zeitungen. Sie werden regelmäßig in Stempelform erhoben.

Bei der großen Verschiedenheit dieser Verkehrssteuern in den einzelnen Rechtsgebieten ist es unmöglich eine allseitige und vollständige Gliederung nach bestimmten Klassifikationsmerkmalen aufzustellen.

2. Die Transportsteuern. Unter diesem Sammelnamen fassen wir die Verkehrssteuern zusammen, die mit dem Transportverkehr, mit der Benutzung der Transport- und Kommunikationsmittel und den Frachtleistungen überhaupt im Zusammenhang stehen. Sie wollen in dieser Richtung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in ihrem Entstehungsprozesse aufsuchen. Denn der Verkehr wird hier als Tatsache in seiner potenziellen Wirksamkeit betrachtet, insofern er nach Maßgabe seiner Erscheinung in Transportleistungen als konstitutives Element an der Einkommensbildung mitwirkt und in diesem Umfang zu Steuerleistungen herangezogen werden soll. Die Transportsteuern sind darum in einem System der Verkehrsbesteuerung wohl zu rechtfertigen, wenn ihnen auch manche steuertechnische Mängel anhaften. In solchen Transportsteuern tritt aber das Verkehrssteuerprinzip nicht immer rein zutage, vielmehr verbinden sich mit ihnen öfters auch andere Steuerelemente, die der Kategorie der Gebühren, der Aufwand- oder

Luxussteuern angehören, aber aus dem Ganzen der Transportsteuern einmal nicht auszuscheiden sind.

Wir unterscheiden zwei Arten:

1.) Die Wege-, Brücken-, Fluß- und Fahrzeugsabgaben. Sie sind aber nur teilweise Transportsteuern, da sie sonst gebührenartigen Charakters sind. Auch den Luxussteuern stehen sie mitunter nahe, wie Steuern von den Automobilen und sonstigen Kraftfahrzeugen, soferne die zu gewerblichen Zwecken dienenden Fahrzeuge steuerfrei bleiben. Ebenso haben sie mit den Zöllen nur den Namen öfters gemeinsam, da bei diesen das Moment des Verkehrs nur die äußere Anknüpfung bietet. Das wichtigste Beispiel dieser Art war der Sundzoll, der von Dänemark in Kronenburg von allen den Sund passierenden Schiffen erhoben und 1854 von den an der Ostsee-Schiffahrt beteiligten Staaten mit 30 Millionen Talern abgelöst wurde. Desgleichen sind die Schiffahrtsabgaben auf Kanälen und natürlichen Wasserstraßen, die neuerdings in Preußen und Deutschland zu vielfachen Kontroversen Anlaß geben, wenigstens teilweise hierher zu rechnen.[1]) Die sonstigen Abgaben an Brücken, Straßen und Flüssen dürfen in der Hauptsache als Gebühren bezeichnet werden. Einzelne Staaten haben auch den Fuhrwerks- und Frachtverkehr per Achse besteuert.

Geschichtliches und Gesetzgebung. Schon sehr frühzeitig finden sich Wege- und Brückenabgaben im Mittelalter. Sie waren lediglich Kostenerstattungen für einen gemachten Aufwand und daher mit dem Gebührenprinzip im Zusammenhang. Jedoch finden wir bald eine Entartung dieses Prinzips und daher den Übergang zu eigentlichen, aus einem Straßenregal entwickelten Wegesteuern. Dies geschah teils durch Erhöhung der ursprünglichen Gebührensätze über den Betrag der Kostenverursachung hinaus, teils durch die Vermehrung der Zollstätten, teils durch einen mehr und mehr willkürlichen Zwang zur Benutzung gewisser Straßen, Wege und Brücken und endlich durch Erhebung von Abgaben, denen überhaupt nicht mehr eine Gegenleistung entsprach. Letzteres war namentlich der Fall bei einer Reihe von Flußzöllen, deren Bestand lediglich auf fiskalische Interessen zurückging. Bei der hervorstechenden Neigung des Mittelalters zur Dezentralisation und Lokalisierung vermehrten sich derartige Abgaben in größter Mannigfaltigkeit. Vergebens hat die kaiserliche Gewalt versucht, diesem perversen Entwickelungsprozeß Einhalt zu tun. Es fehlte ihr eben, wie auf vielen anderen Gebieten, an Vollzugsorganen und einem geeigneten Verwaltungsapparat.

Die neuere Gesetzgebung hat wesentlich andere Pfade gewandelt. In Preußen wurde durch Gesetz vom 27. November 1874 die Erhebung von Chausseegeldern

1) Peters, Die Schiffahrtsabgaben. 2 Teile, Leipzig 1906. Dagegen Otto Mayer, Schiffahrtsabgaben. Tübingen 1907; Duplik: Peters, Die Schiffahrtsabgaben auf natürlichen Wasserstraßen. Leipzig 1907; Piloty, Das Recht der Schiffahrtsabgaben in Deutschland. Tübingen 1907.

an den Staatsstraßen abgeschafft, während die an den Provinzial-, Kreis-, Gemeinde- und Privatstraßen bestehenden Wegesteuern hiervon unberührt blieben. Doch sind auch hier viele der bezugsberechtigten Gemeindeverwaltungen durch autonome Beschlüsse dem Vorgang des Staates gefolgt. Dagegen ist geplant, mit dem Ausbau des neuen Kanalsystems in Preußen Schiffahrtsabgaben einzuführen, die nicht nur auf die Kanäle und künstlichen Wasserwege, sondern auch auf die natürlichen Wasserstraßen Anwendung finden sollen. Eine sehr bestrittene Frage! In Bayern wurde durch Verordnung vom 24. August 1840 das 1834 eingeführte Chausseegeld wieder beseitigt. Dagegen blieb auch hier die Zulässigkeit der Erhebung von Wege- und Brückenabgaben für die Gemeinden bestehen, die auch gegenwärtig mehr oder weniger davon Gebrauch machen. Ebenso wurden in Baden (1820), in Württemberg (1828 und 1833) und in Hessen (1835) die staatlichen Wegeabgaben aufgehoben. Als Abgaben von Gemeinden und größeren Kommunalverbänden wurden sie unter gewissen Voraussetzungen beibehalten. Am spätesten unter den größeren deutschen Staaten hat sich das Königreich Sachsen zur Beseitigung des staatlichen Chausseegeldes entschlossen, wo dies erst 1885 und zwar nicht ohne heftigen Widerspruch erfolgte. Als Kommunalabgabe blieb es auch hier bestehen.

In Österreich kompetiert die Erhebung von „Wege- und Brückenmauten“ in das Bereich der kommunalen Wegeverwaltungen. Diese Auflagen gehören daher allenthalben zu den regelmäßigen und weitverbreiteten Einrichtungen des kommunalen Finanzwesens. In Frankreich haben sich nur gewisse Interessenten an den Kosten der Wegeunterhaltung zu beteiligen, in Fällen außerordentlicher Abnutzung durch Erlegung von Entschädigungen, so z. B. die Industriellen. Dagegen wurden Brückenzölle früher sehr häufig erhoben. Durch Gesetz vom 30. Juli 1880 ist jedoch der Rückkauf und die Ablösung der Zölle betreffs der im Zuge von Staats-, Departements- und Vizinalstraßen liegenden Brücken angebahnt worden. Die Konzessionierung neuer Brückenzölle im Zuge von Staats- und Departementssraßen ist schlechthin untersagt, während sie im Bereiche der Vizinalstraßen auf exzeptionelle Bedürfnisse beschränkt ist. Eine Art von Schlagbaum- oder Barrieregeld wurde in England im 18. Jahrhundert an den sog. Turnpick-Roads („Drehkreuz-Straßen“) erhoben, wo es eine künstliche Ausbildung erhielt. In neuerer Zeit (Local Government Act of 13. August 1888 Art. 11) wurden sie kommunalisiert und in Main-Roads („Hauptstraßen“) verwandelt, deren Unterhaltung gegenwärtig Sache der Grafschaft ist. In Italien ist die temporäre Einführung von Brücken- und Straßengeldern auf Provinzialstraßen unter gewissen Voraussetzungen durch vom König auf Gutachten vom Staatsrat genehmigten Beschluß des Provinzialrats, auf Kommunalstraßen durch von der Provinzialdeputation genehmigten Gemeindebeschluß zulässig (Gesetz vom 16. Juli 1884).

Von den Fahrzeugsabgaben sind heute die wichtigsten diejenigen auf Fahrrädern und Kraftfahrzeugen. Die Steuern, die davon erhoben werden, zeigen nicht allein Transportsteuer-Charakter. Denn gerade mit ihnen verbinden sich vor allem auch Gesichtspunkte der Luxusbesteuerung. Aus dem geltenden Recht seien folgende Tatsachen hervorgehoben:

Der Sport des Radfahrens hat in Frankreich zu einer Steuer auf Fahrräder und „ähnliche Apparate“ geführt (Gesetz vom 28. April 1893 und 14. April 1898). Die Steuersätze betragen für

1 Sitz 6 Frcs., für 2sitzige Fahrräder 12 Frcs. und je 6 Frcs. für jeden weiteren Sitz. Für Fahrräder, die durch Motoren getrieben werden, sind je nach der Zahl der Sitze die doppelten Steuersätze zu entrichten. 1/5 des Ertrags ist der betreffenden Gemeinde gewährt. Steuerfrei sind die zum Verkauf bestimmten Fahrräder der Händler und diejenigen für den öffentlichen und militärischen Dienst. — Italien (Gesetz vom 22. Juli 1897) erhebt nach der Zahl der Sitze eine Fahrradsteuer und zwar von 10 Lire für einsitzige und 15 Lire für mehrsitzige Fahrräder, und 20 Lire, wenn diese durch Motoren betrieben werden. Steuerfrei sind diese Vehikel für Militär- und Zivildienstzwecke, diejenigen armer oder kranker Personen, der Reisenden und endlich die zum Verkaufe gestellten Maschinen. Der Ertrag wird hälftig zwischen Staat und Gemeinden geteilt. Durch das Reichsgesetz vom 3. Juni 1906 werden die Kraftfahrzeuge im Deutschen Reich besteuert. Die Abgabe wird für die Erteilung von Erlaubniskarten in Stempelform erhoben. Steuersätze betragen für jede Erlaubniskarte: für Krafträder 10 M., für Kraftwagen je nach der 6 Pferdekräfte übersteigenden Leistung zwischen 25 und 150 Mark; außerdem Zuschläge für jede Pferdekraft oder einen Teil davon mit 2—10 Mark. Die ausländischen Kraftfahrzeuge entrichten je nach der Zeit ihres Aufenthaltes ermäßigte Sätze (2, 15, 50 Mark). Steuerfrei sind die Kraftfahrzeuge im Dienste des Reiches, eines Bundesstaates oder einer Behörde und solche, die der gewerbsmäßigen Personenbeförderung dienen.

b) Die Eisenbahntransportsteuern.[1]) Mit dem Eisenbahnverkehr systematiseh verknüpft, werden sie entweder als Stempelabgaben von den einen Transport bekundenden Legitimationspapieren (Fahrkarten, Transportscheine, Frachtbriefe) erhoben oder in proportionaler (prozentualer) Anlehnung an die Beförderungspreise oder Frachtkosten bemessen. Steuerobjekt ist sowohl der Personen- als der Güterverkehr. Der Charakter der Steuer ist ein verschiedener, je nachdem sie auf das Staatsbahnsystem oder auf Privateisenbahnen angewendet wird. Dort tritt ihre Verkehrssteuerfunktion deutlich hervor, hier verbindet sich mit dieser teils eine Lizenzabgabe, teils eine Art Ertragssteuer vom Erwerbe der Eisenbahnunternehmungen aus der Personen- und Güterbeförderung (England). Sie kann sich gerade hier auch den Aufwandsteuern nach Wesen und Steuertechnik nähern, indem sie von den Betriebs-

1) Sonnenschein, Die Eisenbahntransportsteuer und ihre Stellung im Staatshaushalte. Berlin 1897.

verwaltungen ausgelegt und in den Fahrpreisen auf den eigentlichen Steuerträger überwälzt wird. Dagegen zeigt sich beim Staatsbahnsystem der Transportsteuercharakter in schärferer Prägung. Wenn sich auch der Personenverkehr von den aufwandsteuerartigen Nebenfunktionen nicht wird befreien können, so werden in der Transportsteuer vom Güterverkehr die Warenumsätze getroffen, was ganz dem Prinzip der Verkehrssteuer entspricht. Endlich wird die Transportsteuer beim Eisenbahnverkehr zur Luxussteuer, wenn sie selbständig oder durch Zuschläge die Schnelligkeit oder den Luxus der Personalbeförderung (Eil-, Luxus-, Schlafwagenzüge) und vielleicht teilweise beim Güterverkehr den raschen Transport (Eilgut-, Expreßbeförderung) berücksichtigt.

Die Besteuerung der gewöhnlichen Personenfahrkarten ist steuertechnisch und aus fiskalischen Gründen nicht zu empfehlen.

Gesetzgebung. 1. Deutsches Reich. Durch die jüngste Reichsfinanzreform ist nach Gesetz vom 3. Juni 1906 eine Reichsfahrkartensteuer eingeführt worden, deren Ertrag in die Reichskasse fließt. Sie wird erhoben von Fahrkarten Fahrscheinen und sonstigen Ausweisen über die erfolgte Zahlung des Personenfahrgeldes auf Eisenbahnen, Straßen- und ähnlichen Bahnen sowie auf Dampfschiffen. Befreit sind Fahrkarten und Zeitkarten, deren Preis 0,60 M. nicht übersteigt, die zu ermäßigten Preisen ausgegebenen Militär-, Schüler- und Arbeiterfahrkarten, die Fahrkarten der IV. Wagenklasse und der III., wenn im Eisenbahnverkehr eine IV. Klasse nicht geführt wird und der Tarifsatz für das km 0,02 M. nicht übersteigt, und endlich Zusatzkarten der gleichen Wagenklasse. Die Steuersätze betragen bei einem Fahrpreise von

	in der III. Wagenklasse Pf.	in der II. Wagenklasse Pf.	in der I. Wagenklasse Pf.
von 0,60— 2,00 M.	5	10	20
„ 2,00— 5,00 „	10	20	40
„ 5,00—10,00 „	20	40	80
„ 10,00—20,00 „	40	80	160
„ 20,00—30,00 „	60	120	240
„ 30,00—40,00 „	90	180	360
„ 40,00—50,00 „	140	270	540
über 50,00 „	200	400	800

Schon durch Gesetz vom 14. Juni 1900 war im Zusammenhang mit einer Flottenvorlage der Frachtbriefzwang für die Güterschiffahrt zwischen in- und ausländischen See- und Flußhäfen erklärt worden. Die Besteuerung dieser Frachturkunden betrug 1 M. und im Verkehr zwischen Deutschland, der Nord- und Ostsee, dem Kanal und Norwegen 0,10 M. Durch Reichsgesetz vom 3. Juni 1906 wurden die Steuersätze verändert: 1 M. für Konossemente und Frachtbriefe im Schiffsverkehr zwischen in- und ausländischen Seehäfen und zwischen inländischen Binnenhäfen und ausländischen Seehäfen, 0,10 M. beim Schiffsverkehr zwischen in- und ausländischen Seehäfen der Nord- und Ostsee und der norwegischen Küste,

0,20 M. bei anderen Fracht- und Ladepapieren zu Wasser und zu Lande bei einem Frachtbetrage bis 25 M., 0,50 M. bei höheren Frachtbeträgen, 0,50 M. bei Schiffsladungen bis 150 t, 1,00 M. bei höherem Ladegehalt.

2. England. In älteren Zeiten bestanden in England, wo von jeher Transportsteuern vertreten waren, dreierlei Abgaben, nämlich solche von Stadtdroschken, von Landkutschen und von Mietpferden und Mietkutschen. Diese Steuern wurden allmählich mit dem Wechsel der Verkehrs- und Transportmittel und der Verkehrsbedürfnisse sowie unter dem Einflusse der Konkurrenz der Kommunikationsmittel untereinander teils ermäßigt, teils verändert und schließlich gänzlich beseitigt. Die Stadtdroschken unterliegen nunmehr der Wagensteuer und die Abgaben der Landkutschen wurden 1853 in eine höhere Lizenzsteuer verwandelt, nachdem steuertechnische Schwierigkeiten zur Aufhebung der „Meilensteuer" geführt hatten. Mit dem Eintritt der Eisenbahnen in die Reihe der öffentlichen Verkehrsmittel wurde die Transportsteuer auch auf den Eisenbahnverkehr ausgedehnt. An Stelle des zuerst eingeführten „Meilengeldes" (1832: ½ d für je 4 Personen per 1 engl. Meile) trat seit 1842 eine 5proz. Abgabe vom Ertrage des Personenverkehrs. 1844 wurden die gesetzlich eingeführten billigen Züge III. Klasse von der Steuer befreit, was die Eisenbahngesellschaften veranlaßte, zur Ausdehnung der Steuerfreiheit diese Kategorie von Zügen ins unbegrenzte zu vermehren. Die 1863 versuchte Beschränkung der Steuerfreiheiten durch Gesetz blieb erfolglos. Seit 1883 sind die Fahrten bis zum Preise von 1 d per je 1 engl. Meile steuerfrei und die Steuersätze für die Stadtzüge aber auf 2 Proz. ermäßigt. Diese Veränderungen involvieren ein ungerechtfertigtes Geschenk an die Privatinteressen der Eisenbahngesellschaften. Der Charakter der Steuer ist daher hier teils verkehrsteuerartig, teils stellt sie eine Ertragssteuer vom Reinertrage der Eisenbahnen dar. Vom Warentransport wird in England eine Transportsteuer als Stempelabgabe von Frachtbriefen, Schiffs-, Miet- und Verfrachtungsverträgen von 6 d erhoben.

3. Frankreich. Die französischen Transportsteuern verdanken ihren Ursprung der Revolutionsepoche und sind aus den älteren Verhältnissen des öffentlichen Fuhrwerks entstanden. Die Abgabe wurde 1797 aus fiskalischen Gründen zur Deckung des Einnahmeausfalls infolge der Aufhebung der Personen- und Paketpost eingeführt, die mangelhaft funktionierte und an ewigen Defiziten litt. Der Transportverkehr wurde der Privatindustrie überlassen und vom Ertrage der Personenfahrzeuge mit regelmäßigem Verkehr und bestimmten Abgangszeiten eine 10proz. Proportionalabgabe erhoben. Andere öffentliche, auf besondere Bestellung verkehrende Fahrzeuge waren mit einer festen Abgabe belastet. Bei ersteren Fahrgelegenheiten war für „leere Plätze" anfangs der Abzug von ¼, seit 1819 ein solcher von ⅓ gestattet. 1804 wurde auch der Warenverkehr in die Steuer mit einbezogen. Die Doppelsätze der Proportional- und der festen Abgabe wurden beibehalten, aber im Laufe der Zeit mehrfach verändert. 1817 wurde noch eine Lizenzabgabe hinzugefügt, und seit 1832 versuchte man die Proportionalsteuer auch auf die Eisenbahnen zu übertragen.

Das Gesetz vom 2. Juli 1838 belastete den Personentransport der Eisenbahnen mit der Proportionalabgabe, welche aber nur auf ⅓ des Tarifbetrages ausgedehnt wurde, weil nur dieser Teil des Tarifs auf den Personendienst treffe. Dagegen hat ein weiteres Gesetz vom 15. Juli 1855 den Steuersatz auf den ganzen Tarif, auf den Personen- und Eilgutverkehr, angewendet. Nach den Kriegsereignissen von 1870/71 wurde die Transportsteuer durch Gesetz vom

16. September 1871 durch einen Zuschlag von 10 Proz. erhöht, der von jedem Franc Fahrpreis oder Eilgutfracht zu den bisherigen Abgaben zu erheben war, so daß diese sich auf 23,20 Proz. beliefen. Dazu kamen noch Stempelabgaben und Quittungsstempel. Ein Gesetz vom 21. März 1874 hat dann auch den Eisenbahnfrachtverkehr einer 5proz. Abgabe unterzogen, die aber bereits durch Gesetz vom 26. März 1878 wieder beseitigt wurde. Endlich hob das Gesetz vom 1. April 1892 den 10proz. Zuschlag auf den Preis der Plätze der auf Eisenbahnen, mit öffentlichen Wagen oder Dampfschiffen oder anderen für das Publikum bestimmten Schiffen fahrenden Personen auf. Desgleichen kam der 10proz. Zuschlag auf den Preis der Gepäckversendungen, einschließlich der 60 Cts. Registrierungsgebühren, und der Eilfracht der Kaufmannsgüter auf den gleichen Wegen in Wegfall. Die proportionalen Abgaben auf den Nettopreisen der Eilfracht der Kaufmannsgüter, der Eßwaren und des Viehs wurden abgeschafft. Für Übergewichte und Hunde ist noch die 12proz. Taxe zu entrichten. Für Lokalbahnen und Tramways mit mechanischer Beförderung ward eine Proportionaltaxe mit 3 Proz. für Personen und Gepäck festgesetzt. Die Steuersätze sind durch die Finanzgesetze öfters verändert, namentlich erhöht worden.

4. Andere Länder. Ungarn hat die französische Einrichtung nachgeahmt und durch Gesetz vom 6. Mai 1875 eine Transportsteuer vom Eisenbahn- und Dampfschiffverkehr eingerichtet. Die Steuersätze wurden durch Gesetz vom 2. April 1887 erhöht und zwar auf die Personenbeförderung von 10 auf 18 Proz. der Frachtgebühr, für die Beförderung des Reisegepäcks gleichfalls von 10 auf 18 Proz., für Personenseparatzüge und Separatdampfschiffe von 10 auf 18 Proz. der gesamten Transportgebühr, für Eilgüter von 5 auf 7 Proz. und für Frachtgüter von 2 auf 7 Proz. Endlich wurde die bisherige 10proz. Auflage auf die Mietgebühr für die als Schlafstellen benutzten Cupés auf Eisenbahnen und die gleichem Zwecke dienenden Kabinen auf Dampfschiffen auf 18 Proz. festgesetzt. — In Italien bestand seit 1862 eine 10proz. Taxe für den Personen- und Eilgutsverkehr, welche durch Gesetz vom 14. Juni 1874 auf 13 Proz. erhöht wurde. Frachtgüter wurden mit 2 Proz. der Fracht belastet. Seit 1874 ist daneben für jedes Billet, für jeden Frachtbrief und das Passagiergepäck eine Gebühr von 5 Cent. zu erlegen. — Rußland richtete durch den Ukas vom 30. Dezember 1878 eine Abgabe für Eisenbahnfahrkarten und Eilgutbeförderung ein, welche für die Billete I. und II. Klasse 25 Proz., für diejenigen III. Klasse 15 Proz. des Fahrpreises und für das Eilgut 25 Proz. der Transportkosten betrug. Durch Ukas vom 19./31. Mai 1894 ging man zu Einheitssätzen über, welche bei der Personenbeförderung 15 Proz. und bei der Eilgutbeförderung auch 15 Proz. betragen. — Österreich kennt nur einen Gebührenstempel von je 2 h. für je 1 kr. Fahrpreis bis zum Höchstbetrage von 50 h. Frachtbriefe haben 10 h. von jedem Bogen, über Sendungen bis zu 5 Meilen (38 km) 2 h., Frachtkarten 10 h., Recepisse über Reisegepäck 10 h. an Taxen zu entrichten. Im Laufe des Jahres 1897 trat die Regierung mit einem Transportsteuerprojekte hervor, nach dem der Steuersatz für den Personenverkehr und die Beförderung von Reisegepäck 13 Prozent und für Frachtgüter 5 Proz. betragen sollte. Die politischen Wirren in Österreich haben aber die endgiltige Durchführung dieses Planes bisher verhindert.

Berichtigung:

S. 321. Zeile 7 von unten: ist das Wort „nicht“ zu streichen.

Sachregister.

Namenregister.

Druck von J. B. Hirschfeld in Leipzig.